

Rolnummer : 7510
Arrest nr. 95/2021 van 17 juni 2021

A R R E S T

In zake : de vordering tot schorsing van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure », ingesteld door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en L. Lavrysen, en de rechters T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache en T. Detienne, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de vordering en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 3 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 februari 2021, is een vordering tot schorsing ingesteld van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020, tweede editie) door de « *Ordre des barreaux francophones et germanophone* », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vordert de verzoekende partij eveneens de vernietiging van dezelfde ordonnantie.

Bij beschikking van 11 maart 2021 heeft het Hof de terechtzitting voor de debatten over de vordering tot schorsing bepaald op 31 maart 2021, 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 25 maart 2021 in te dienen en een afschrift ervan binnen dezelfde termijn aan de verzoekende partij over te zenden.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Molitor, Mr. V. Feyens, Mr. O. Vanleemputten en Mr. M. de Mûelenaere, advocaten bij de balie te Brussel, heeft schriftelijke opmerkingen ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 31 maart 2021 :

- zijn verschenen :
- . Mr. S. Scarnà, voor de verzoekende partij;
- . Mr. C. Molitor en Mr. M. de Mûelenaere, voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Detienne en R. Leysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de omvang van de vordering tot schorsing

A.1.1. De verzoekende partij vordert de schorsing van de artikelen 1 tot 12 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020). Zij merkt op dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de ordonnantie van 26 juli 2013) wijzigt om, wat betreft de belastingen waarvoor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest bevoegd is, 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) om te zetten.

A.1.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat het onderzoek van de vordering tot schorsing dient te worden beperkt tot de bestreden bepalingen die aan de oorsprong liggen van het risico op een ernstig en moeilijk te herstellen nadeel waarop de verzoekende partij zich kan beroepen. Te dezen dient dat onderzoek te worden beperkt tot artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre bij die bepaling een artikel 9/2, § 6, wordt ingevoerd in de ordonnantie van 26 juli 2013.

Ten aanzien van het belang

A.2. De verzoekende partij doet gelden dat haar opdracht erin bestaat de belangen van de advocaten en de rechtzoekenden te verdedigen. Zij motiveert haar belang bij het beroep aan de hand van drie elementen.

Ten eerste wil de verzoekende partij de belangen van de rechtzoekenden beschermen. In dat opzicht wijst zij met nadruk op de rechtsonzekerheid die voortvloeit uit de onduidelijkheid van meerdere begrippen met betrekking tot de meldingsplicht voor mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies, die opgelegd is aan de intermediairs of de belastingplichtigen. Zij oefent ook kritiek uit op de terugwerkende kracht van de ordonnantie van 29 oktober 2020. Zij merkt daarnaast op dat de niet-inachtneming, door de intermediairs of de belastingplichtigen, van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 vastgelegde verplichtingen wordt bestraft met zware administratieve geldboeten, die van strafrechtelijke aard zijn. Zij voegt eraan toe dat de intermediairs zich ook blootstellen aan deontologische sancties en dat zij het risico lopen burgerrechtelijk aansprakelijk te worden gesteld.

Ten tweede wil de verzoekende partij de uitoefening van het beroep van advocaat beschermen. Zij wijst op het volgende dilemma : enerzijds, indien een advocaat-intermediair een constructie meldt die hij niet had moeten melden, stelt hij zich bloot aan strafrechtelijke sancties, aan deontologische sancties en aan burgerlijke rechtsvorderingen, en anderzijds, indien een advocaat-intermediair de door de ordonnantie van 29 oktober 2020 vastgelegde meldingsverplichtingen niet nakomt, stelt hij zich bloot aan administratieve sancties van strafrechtelijke aard. Zij onderstreept dat de advocaten welke die risico's niet wensen te lopen dus ervan moeten afzien juridisch advies te verstrekken zodra er sprake is van een aspect van vreemdelingschap en van een vermoeden van aanwezigheid van een wezenskenmerk die kunnen leiden tot een meldingsplicht voor een grensoverschrijdende constructie. Volgens haar wordt daardoor de vrijheid van de advocaten om hun beroep te organiseren en om onafhankelijk juridisch advies te verstrekken op onevenredige wijze belemmerd.

Ten derde wil de verzoekende partij het beroepsgeheim van de advocaat beschermen. Zij herinnert in de eerste plaats eraan dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat bijdraagt tot de naleving van de grondrechten, en dat het een van de pijlers van de democratische rechtsstaat vormt. In dat verband verwijst zij met name naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, van het Hof van Justitie van de Europese Unie en van het Hof van Cassatie, alsook naar de rechtspraak van het Hof, meer bepaald naar het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020. Zij onderstreept dat advocaten hun cliënten gewoonlijk juridisch advies verstrekken dat tegelijk beschermd is door het beroepsgeheim en onderworpen is aan het

toepassingsgebied van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde meldingsplicht. Zij onderstreept dat, enerzijds, de advocaten die zich houden aan de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde meldingsverplichtingen en daarbij het beroepsgeheim schenden, zich aan tuchtsancties blootstellen en dat, anderzijds, de advocaten die de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde meldingsverplichtingen niet nakomen, zich blootstellen aan zware administratieve geldboeten. Zij besluit eruit dat het voor de advocaten bijgevolg onmogelijk is om hun beroep in alle onafhankelijkheid uit te oefenen.

Ten aanzien van de ernst van de middelen

Wat betreft het eerste middel

A.3.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 12, 14 en 190 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

A.3.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat het eerste middel niet-ontvankelijk is in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 190 van de Grondwet en van artikel 49, lid 3, van het Handvest van de grondrechten. Zij betoogt daarenboven dat, zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arresten nrs. 167/2020 en 46/2021, dat middel niet dient te worden onderzocht in het kader van de vordering tot schorsing, aangezien het alleen betrekking heeft op het dubbelzinnige en retroactieve karakter van de meldingsplicht, en niet op een aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat.

A.4.1. De verzoekende partij merkt in eerste instantie op dat de niet-naleving van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde verplichtingen wordt bestraft met administratieve geldboeten van 625 tot 12 500 euro of van 3 125 tot 50 000 euro en, in geval van bedrieglijk opzet of oogmerk om schade te berokkenen, van 2 500 tot 25 000 euro of van 12 500 tot 100 000 euro. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bevestigt zij dat die administratieve geldboeten strafrechtelijk van aard zijn, zodat de bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020 het wettigheidsbeginsel in zijn formele en materiële dimensie, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten moeten naleven.

A.4.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering doet gelden dat de sancties bedoeld in artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen strafrechtelijk karakter vertonen, zodat de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van de wettigheid van de sancties op strafrechtelijk gebied, niet toepasselijk zijn. Ten eerste blijkt volgens haar uit de tekst van de ordonnantie en uit de parlementaire voorbereiding dat die sancties als administratieve geldboeten dienen te worden aangemerkt. Ten tweede betoogt zij dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen algemene draagwijdte heeft, aangezien het alleen van toepassing is op de intermediairs en de relevante belastingplichtigen in de zin van artikel 5 van dezelfde ordonnantie. Zij is daarenboven van mening dat de sancties geen repressief doel hebben. Ten derde betoogt zij dat de verzoekende partij niet aantoont dat de graad van strengheid van de opgelopen sancties het mogelijk maakt die als strafsancties aan te merken.

A.5.1. De verzoekende partij merkt vervolgens op dat, krachtens artikel 4 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, een intermediair verplicht is de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, aan de bevoegde overheid te verstrekken. Volgens haar zijn de bestreden bepalingen opzettelijk in vage en onduidelijke bewoordingen en begrippen uitgedrukt, zodat de adressaten van de ordonnantie van 29 oktober 2020 elke rechtszekerheid wordt ontnomen. Ten eerste merkt zij op dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen definitie geeft van het begrip « constructie », dat nochtans centraal staat. Volgens haar doet de door de ordonnantie van 29 oktober 2020 aangebrachte verduidelijking dat « een constructie [...] uit verscheidene stappen of onderdelen [kan] bestaan » vermoeden dat een constructie ook uit slechts één stap of onderdeel kan bestaan, wat de betekenis van dat begrip nog onzekerder maakt. Daarnaast stelt zij dat, in tegenstelling tot hetgeen in de parlementaire voorbereiding wordt gesuggereerd, het begrip « constructie » niet kan worden gedefinieerd aan de hand van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 vastgestelde « wezenskenmerken ».

Ten tweede voert zij aan dat noch de tekst van de ordonnantie van 29 oktober 2020, noch de daarbijhorende parlementaire voorbereiding toelaten de draagwijdte van het adjectief « grensoverschrijdend » en van het begrip « deelnemer » aan een constructie te begrijpen.

Ten derde merkt de verzoekende partij op dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in vijf categorieën van wezenskenmerken voorziet om te bepalen of een grensoverschrijdende constructie al dan niet moet worden gemeld. Volgens haar zijn die wezenskenmerken onduidelijk en niet relevant.

Ten vierde is volgens de verzoekende partij de bestemming van de te verstrekken inlichtingen niet duidelijk omschreven in artikel 9/2 van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

Ten vijfde zijn de te verstrekken inlichtingen volgens de verzoekende partij onduidelijk en obscuur. Zij stelt in dat verband onder meer dat de definitie van « verbonden onderneming », ingevoegd in artikel 5 van de ordonnantie van 26 juli 2013 bij artikel 4 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, niet voldoende duidelijk en precies is geformuleerd. Zij onderstreept dat het nochtans onontbeerlijk is dat de meldingsplichtige inlichtingen duidelijk worden gedefinieerd, omdat een onvolledige melding wordt bestraft met administratieve geldboeten van strafrechtelijke aard.

A.5.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering onderstreept dat elke ordonnantie een zekere mate van algemeenheid vertoont. Zij voegt eraan toe dat te dezen de belastingplichtige, eventueel bijgestaan door een professional, in staat is de financiële gevolgen van het gedrag dat hij aanneemt, vooraf te beoordelen. Zij doet gelden dat het Hof, bij zijn arrest nr. 167/2020, de grief heeft verworpen die is afgeleid uit het vage karakter van het begrip « marktklare constructie ».

Daarenboven betoogt zij dat de tekst van de ordonnantie van 29 oktober 2020 en de daarbijhorende parlementaire voorbereiding het mogelijk maken de bewoordingen van die ordonnantie duidelijk en nauwkeurig te begrijpen. Ten eerste vermeldt zij dat de redenen waarom het begrip « constructie » niet is gedefinieerd in de ordonnantie, tijdens de parlementaire voorbereiding zijn uiteengezet. Zij preciseert dat een « constructie » slechts één enkele stap kan omvatten. Zij betoogt dat de omstandigheid dat de begrippen « grensoverschrijdende constructie » en « wezenskenmerk » onderscheiden zijn, niet in de weg staat aan een gecombineerde lezing van die begrippen om het toepassingsgebied van de meldingsplicht te bepalen.

Ten tweede betoogt zij dat het begrip « deelnemer » kan worden begrepen bij de gecombineerde lezing van de definities van de begrippen « intermediair » en « relevante belastingplichtige », alsook in het licht van de in de parlementaire voorbereiding aangehaalde voorbeelden. Zij is van mening dat artikel 5, 22°, van de ordonnantie van 26 juli 2013 en de parlementaire voorbereiding het mogelijk maken het begrip « intermediair » op voldoende wijze te begrijpen. Zij doet gelden dat een constructie een « grensoverschrijdend » karakter heeft zodra zij voldoet aan een van de vier voorwaarden van vreemdelingschap die zijn vastgelegd in de punten a) tot e), van artikel 5, 19°, van dezelfde ordonnantie.

Ten derde doet zij gelden dat in de ordonnantie van 29 oktober 2020 een onderscheid wordt gemaakt tussen, enerzijds, de wezenskenmerken waarvan het bestaan volstaat om de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie te doen ontstaan en, anderzijds, de wezenskenmerken die bovendien de uitvoering van de « *main benefit test* » vereisen. Volgens haar toont de verzoekende partij niet aan in welk opzicht de wezenskenmerken het niet mogelijk maken een risico op belastingontwijking te identificeren, noch in welk opzicht de wezenskenmerken niet zouden zijn aangepast aan de « constructies » met betrekking tot de belastingen die onder de bevoegdheid van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest vallen. Zij betoogt dat de « *main benefit test* » objectief is gedefinieerd.

Ten vierde is zij van mening dat de door de verzoekende partij geformuleerde kritiek volgens welke de geadresseerde van de inlichtingen niet duidelijk gedefinieerd is, onbegrijpelijk.

Ten vijfde betoogt zij dat de verzoekende partij niet aantoonde in welk opzicht de definitie van « verbonden onderneming » onduidelijk zou zijn. Volgens haar is het feit dat een wetsbepaling toepassingsmoeilijkheden kan teweegbrengen, die geval per geval onder het toezicht van de rechter dienen te worden beslecht, eigen aan dat soort van norm en blijkt daaruit geenszins de onwettigheid van die norm.

Zij wijst erop dat, voor begrijpelijkheid van al die begrippen, de FAQ (vaak gestelde vragen) die door de FOD Financiën zijn gepubliceerd in verband met de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 op het federale niveau, voor de ordonnantie van 29 oktober 2020 kunnen worden overgenomen.

A.6.1. Bovendien stelt de verzoekende partij dat artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 voorziet in een retroactieve toepassing van de meldingsverplichtingen die zij oplegt. Zij onderstreept eveneens dat, terwijl de

ordonnantie op 29 oktober 2020 werd gestemd, artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt dat de intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen uiterlijk op 28 februari 2021 de inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Volgens haar is de meldingsplicht aldus van toepassing sinds 25 juni 2018 en waren de intermediairs en de relevante belastingplichtigen niet in staat om, op die datum, te bepalen of de grensoverschrijdende constructie moest worden gemeld. De verzoekende partij doet gelden dat de terugwerkende kracht van de ordonnantie van 29 oktober 2020 niet absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Zij merkt in dat verband onder meer op dat de richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » de lidstaten heeft toegestaan om de termijn voor het melden van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 te verlengen tot uiterlijk 28 februari 2021.

Daarnaast verwijst de verzoekende partij, aangezien de ordonnantie van 29 oktober 2020 de richtlijn (EU) 2018/822 omzet, naar de prejudiciële vragen die zij voorstelt in het verzoekschrift tot vernietiging dat bij haar vordering tot schorsing is gevoegd; zij verzoekt het Hof die vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie opdat dat Hof zich zou uitspreken over de overeenstemming van de genoemde richtlijn met de grondbeginselen van rechtszekerheid en wettigheid.

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

A.6.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat, hoewel het waar is dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, de meldingsplicht harerzijds niet retroactief is. Zij merkt op dat luidens artikel 12, tweede lid, van de ordonnantie van 29 oktober 2020 de inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk op 28 februari 2021 dienen te worden meegedeeld. Zij verwijst op dat punt naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State. Vervolgens betoogt zij dat de eventuele retroactiviteit van de meldingsplicht in elk geval onontbeerlijk is voor de strijd tegen agressieve fiscale planning, die een doelstelling van algemeen belang is. Tot slot is zij van mening dat de verzoekende partij haar beoordeling in de plaats stelt van die van de wetgever wanneer zij doet gelden dat de toepassing van de ordonnantie op de dag van de inwerkingtreding ervan het mogelijk zou maken de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken.

Zij betoogt dat niet dient te worden ingegaan op het verzoek om een prejudiciële vraag te stellen, aangezien die op het verkeerde postulaat berust volgens hetwelk de bewoordingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020 onnauwkeurig en onduidelijk zijn. Zij is daarenboven van mening dat het risico op verstoring van de praktijk van de advocaten niet verder is aangetoond dan de interpretatiemoeilijkheden die eigen zijn aan de aanneming van elke nieuwe wet.

Wat betreft het tweede middel

A.7.1. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het Verdrag betreffende de Europese Unie.

Na te hebben herinnerd aan de rechtspraak van het Hof en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens met betrekking tot het recht op eerbiediging van het privéleven, doet de verzoekende partij gelden dat de inlichtingen die worden beoogd door de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde meldingsplicht tot de privé sfeer behoren, die onder meer de zakelijke en beroepsactiviteiten omvat. Volgens haar vormt het meedelen van die inlichtingen een schending van het recht op eerbiediging van het privéleven van zowel de advocaat-intermediair als de relevante belastingplichtige, ongeacht de persoon welke die inlichtingen verstrekt aan de bevoegde overheid.

A.7.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat de ingezamelde financiële en patrimoniale gegevens onder het recht op eerbiediging van het privéleven vallen van de belastingplichtige die betrokken is bij de te melden fiscale constructie, en niet onder het recht op eerbiediging van het privéleven van elke bij de constructie betrokken persoon, noch onder dat van de advocaat-intermediair. Volgens haar worden de geheimen van beroepsmatige aard van de advocaat-intermediair beschermd bij artikel 9/2, § 10, tweede lid, 3^o, van de ordonnantie van 26 juli 2013, terwijl de identiteit van de advocaat-intermediair onder het beroepsgeheim van de advocaat valt. Zij doet gelden dat de door de verzoekende partij geformuleerde kritiek niet dient te worden onderzocht in het kader van de vordering tot schorsing, aangezien zij betrekking heeft op een ernstig en moeilijk te herstellen nadeel dat aan bepaalde rechtzoekenden wordt berokkend. Zij betoogt dat in elk geval in de aantasting van het recht op eerbiediging van het privéleven wordt voorzien bij een voldoende nauwkeurige wetsbepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en dat zij evenredig is met de nagestreefde doelstelling, in zoverre daarbij de ingezamelde gegevens nauwkeurig worden geïdentificeerd. Zij verwijst naar artikel 9/2, § 10, laatste alinea, van de ordonnantie van 26 juli 2013 en naar de artikelen 7 en 8 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

A.8.1. De verzoekende partij herinnert aan de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het beroepsgeheim van de advocaat en doet vervolgens gelden dat artikel 2 van de richtlijn (EU) 2018/822 de lidstaten alle vrijheid van handelen heeft gelaten wat betreft het opleggen van de meldingsplicht aan de intermediairs die aan het beroepsgeheim onderworpen zijn. Volgens de verzoekende partij is, aangezien de ordonnantie van 29 oktober 2020 in een vrijstellingsregeling voorziet wanneer de intermediair onderworpen is aan het beroepsgeheim, de ordonnantiegever van oordeel dat de meldingsplicht een schending zou inhouden van het beroepsgeheim van de advocaat-intermediair. De verzoekende partij is van mening dat de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 ingevoerde vrijstellingsregeling het beroepsgeheim van de advocaat niettemin schendt. Zij onderstreept dat een intermediair die zich op die vrijstelling beroept, verplicht is een andere intermediair ervan in kennis te stellen dat hij zijn meldingsplicht niet kan nakomen. Volgens haar schendt een dergelijke kennisgeving aan een andere intermediair, die niet gebonden is door hetzelfde beroepsgeheim, noch door dezelfde deontologische regels, het beroepsgeheim. De verzoekende partij besluit daaruit dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 louter voorziet in een overdracht van de meldingsplicht naar een andere intermediair die niet aan het beroepsgeheim onderworpen is of, bij gebrek aan een andere intermediair, naar de relevante belastingplichtige. Volgens haar schendt het onthullen van inlichtingen die onder het beroepsgeheim vallen, door een andere intermediair of door de relevante belastingplichtige zelf, het beroepsgeheim van de advocaat. De verzoekende partij stelt bovendien vast dat niet in een vrijstelling is voorzien voor de marktklare constructies, en zij verwijst in dat verband naar het arrest van het Hof nr. 167/2020, waarbij het Hof oordeelde dat de onmogelijkheid, voor de advocaten, om zich op het beroepsgeheim te beroepen met betrekking tot de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies niet redelijk evenredig is met het nagestreefde doel. De verzoekende partij onderstreept ten slotte dat het beroepsgeheim van de advocaat minder goed beschermd wordt door de ordonnantie van 29 oktober 2020, die betrekking heeft op wettige constructies, dan door de antiwitwaswetgeving, die tot doel heeft bijzonder ernstige misdrijven te bestrijden. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof besluit zij dat het beroepsgeheim van de advocaat hoe dan ook moet worden beschermd wanneer de advocaat optreedt in het kader van zijn wezenlijke activiteiten, zijnde vertegenwoordiging in rechte en juridisch advies.

A.8.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat door de aan het beroepsgeheim onderworpen intermediair de verplichting op te leggen de andere intermediairs ervan op de hoogte te brengen dat hij van de meldingsplicht is vrijgesteld, de ordonnantiegever is tegemoetgekomen aan artikel 2 van de richtlijn (EU) 2018/822. Volgens haar wordt het beroepsgeheim van de advocaat, zoals het is gedefinieerd in de rechtspraak van het Hof en in die van het Hof van Justitie van de Europese Unie, niet bedreigd door die verplichting tot kennisgeving. Zij betoogt dat wat de constructies op maat betreft, de advocaat-intermediair de constructie niet aan de belastingadministratie dient te melden. De advocaat-intermediair dient de andere intermediairs die bij de constructie zijn betrokken of zijn cliënt alleen te verwittigen dat hij van de meldingsplicht is vrijgesteld wegens zijn beroepsgeheim. Aangezien die andere intermediair of, bij ontstentenis, die cliënt zelf tot de meldingsplicht gehouden zijn, doet de bekendmaking van die inlichtingen niet op onwettige wijze afbreuk aan het recht op eerbiediging van het privéleven van de belastingplichtige, noch aan diens rechten van verdediging.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat de aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat in elk geval door een dwingende reden wordt verantwoord en dat zij strikt evenredig is. Volgens haar is het, vanuit het oogpunt van de belastingplichtige, van weinig belang dat de inlichtingen worden gemeld door de advocaat-intermediair of door een andere intermediair. Daarenboven is zij van mening dat, vanuit het oogpunt van de advocaat-intermediair, die laatste bij de bestreden bepaling van de meldingsplicht wordt ontslagen wegens zijn beroepsgeheim. Zij doet gelden dat wanneer verscheidene intermediairs bij dezelfde fiscale constructie betrokken zijn en zij op de hoogte zijn van hun respectieve optreden, die intermediairs kennis hebben van de inlichtingen die dienen te worden gemeld met betrekking tot de fiscale constructie waarbij zij betrokken zijn. Zij voegt eraan toe dat

de te melden inlichtingen niet verschillen naar gelang van de professionele hoedanigheid van de intermediair. Zij verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wat betreft de grief die is afgeleid uit de ontstentenis van het optreden van de stafhouder als filter, en naar artikel 125 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure wat betreft de controle van de inachtneming van de ordonnantie van 29 oktober 2020. Tot slot betoogt zij dat er aan het Hof van Justitie van de Europese Unie niet langer een soortgelijke vraag dient te worden gesteld als die welke het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 heeft gesteld.

Aangezien de marktklare constructies niet specifiek zijn voor één cliënt in het bijzonder, doen, volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, de meldingsverplichtingen die aan de advocaat-intermediair zijn opgelegd in verband met die constructies, geen afbreuk aan het beroepsgeheim van de advocaat. Zij doet daarenboven gelden dat het tot stand brengen van een marktklare constructie niet tot de essentiële activiteiten van de advocaat behoort en dat die activiteit dus niet door het beroepsgeheim wordt beschermd. Zij is van mening dat de aantasting van het beroepsgeheim in elk geval strikt evenredig is.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering doet gelden dat de verzoekende partij noch de andere tot het beroepsgeheim gehouden intermediairs identificeert met wie de advocaten zouden dienen te worden vergeleken, noch de bepalingen van de ordonnantie waarbij die categorieën van personen op dezelfde wijze zouden worden behandeld, noch de redenen waarom de advocaten anders hadden moeten worden behandeld dan de andere houders van het beroepsgeheim, noch wat die onderscheiden behandeling had moeten zijn. Zij betoogt dat alle intermediairs zich ten aanzien van de bestreden maatregel in identieke situaties bevinden, zodat het verantwoord is dat zij op dezelfde wijze worden behandeld. Het feit dat de bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020 die het beroepsgeheim beschermen, andere tot het beroepsgeheim gehouden intermediairs dan de advocaten ten goede komen, berokkent die laatsten geen nadeel. Zij doet gelden dat het beroepsgeheim van de advocaat dat bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt beschermd, dezelfde draagwijdte heeft als in de antiwitwaswetgeving. Volgens haar verantwoordt het feit dat de meldingsplicht ertoe strekt de Staat op de hoogte te brengen van het bestaan van wettige constructies tot het vermijden van belastingen, dat niet wordt voorzien in een onderscheiden behandeling die de advocaten zou bevoordelen ten opzichte van de andere houders van het beroepsgeheim. Tot slot is de situatie van de advocaten reeds als wezenlijk verschillend van die van de andere houders van het beroepsgeheim geacht, wat betreft de bekendmaking van inlichtingen die van een cliënt zijn ontvangen, in de mate alleen waarin die inlichtingen die laatste zouden kunnen incrimineren.

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

A.9.1. De verzoekende partij doet in de eerste plaats gelden dat de rechtzoekenden wier belangen zij vertegenwoordigt, in hun hoedanigheid van intermediair of relevante belastingplichtige, een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kunnen lijden. Aangezien de ordonnantie van 29 oktober 2020 onvoldoende duidelijk is en in zware administratieve geldboeten met een strafrechtelijk karakter voorziet, zet ze volgens haar de intermediairs en de relevante belastingplichtigen ertoe aan op overdreven wijze melding te maken van wat volgens hen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zijn. Volgens haar veroorzaakt die intimidatie, die een gevolg is van de ordonnantie van 29 oktober 2020, op zich een moeilijk te herstellen nadeel. Zij onderstreept bovendien dat, wanneer een rechtzoekende overgaat tot een melding en uiteindelijk blijkt dat die melding niet vereist was, het privéleven van die rechtzoekende ten onrechte wordt aangetast, hetgeen een moeilijk te herstellen nadeel vormt. Omgekeerd, wanneer een rechtzoekende niet overgaat tot een melding en uiteindelijk blijkt dat die melding wel vereist was, dan riskeert die rechtzoekende strafrechtelijke sancties, hetgeen een moeilijk te herstellen ernstig nadeel vormt, des te meer omdat de ordonnantie van 29 oktober 2020 niet in een verjaringsmechanisme voorziet.

De verzoekende partij doet vervolgens gelden dat het moeilijk te herstellen ernstig nadeel dat voortvloeit uit de ordonnantie van 29 oktober 2020 des te aanzienlijker is voor de advocaten-intermediairs, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat. Volgens haar heeft een advocaat-intermediair de keuze tussen een schending van het beroepsgeheim en het niet-nakomen van de meldingsplicht waarin de ordonnantie van 29 oktober 2020 voorziet, zodat hij zich, ongeacht de keuze die hij maakt, blootstelt aan strafrechtelijke sancties. De verzoekende partij onderstreept daarnaast dat de vertrouwensband tussen cliënt en advocaat wordt verbroken, vermits de cliënt er niet meer zeker van kan zijn dat zijn advocaat het beroepsgeheim in acht zal nemen.

De verzoekende partij onderstreept overigens dat, vanaf 28 februari 2021, administratieve sancties van strafrechtelijke aard kunnen worden toegepast op de adressaten van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

De verzoekende partij onderstreept ten slotte dat het hoe dan ook onmogelijk is melding te maken van mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies, omdat daartoe geen enkel formulier bestaat en het niet duidelijk is welke overheid bevoegd is om die melding te ontvangen.

A.9.2. Wat het risico op een aan de belastingplichtigen berokkend moeilijk te herstellen ernstig nadeel betreft, betoogt de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, met verwijzing naar het arrest van het Hof nr. 111/2019 van 18 juli 2019, eerst dat de verzoekende partij ten aanzien van de rechtzoekenden niet een risico op een nadeel kan aanvoeren, aangezien de bestreden bepaling geen enkele weerslag heeft op het recht op toegang tot de rechter, op de rechtsbedeling of op de bijstand die de advocaten hun cliënten kunnen bieden. Verwijzend naar het arrest nr. 43/2003 van 9 april 2003, doet zij vervolgens gelden dat het bestaan van een risico op een ernstig en moeilijk te herstellen nadeel ten aanzien van de verzoekende partij wegens de situatie van de belastingplichtigen des te meer betwistbaar is omdat haar belang om de vernietiging van de bestreden bepaling te vorderen dat ook is. Zij is daarenboven van mening dat het nadeel dat aan de verzoekende partij zou kunnen worden berokkend, een zuiver moreel en herstelbaar nadeel is. Verwijzend naar de arresten nrs. 33/2005 en 98/2016, is zij tot slot van mening dat de verzoekende partij de ernst en het moeilijk te herstellen karakter van de aantasting van het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de belastingplichtigen niet concreet aantoonst.

Wat betreft het risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel dat verbonden is met de aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat, betoogt de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, ten eerste, dat de mededeling die door de advocaat-intermediair krachtens de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt gedaan, legaal is en dat die zich dus niet aan een strafrechtelijke sanctie blootstelt. Ten tweede is zij van mening dat de aan de advocaten-intermediairs opgelegde formaliteiten wat betreft de melding van de marktklare constructies geen afbreuk kunnen doen aan het beroepsgeheim van de advocaat, aangezien een marktklare constructie niet op maat is bedacht. Volgens haar bevestigen de deontologische gedragslijnen van de « Ordre des barreaux francophones et germanophone » dat het tot stand brengen van een marktklare constructie niet onder de essentiële activiteiten van de advocaat valt. Ten derde is zij van mening dat de aan de advocaten-intermediairs opgelegde formaliteiten wat betreft de melding van de constructies op maat de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt niet in gevaar brengen, aangezien de andere intermediair of, bij ontstentenis, de belastingplichtige zelf tot de betwiste meldingsplicht gehouden zijn.

Voor het overige betoogt de Brusselse Hoofdstedelijke Regering dat de verzoekende partij niet aantoonst in welk opzicht de retroactiviteit van de ordonnantie van 29 oktober 2020 een ernstig en moeilijk te herstellen nadeel zou vormen. Zij merkt bovendien op dat de omstandigheid dat de melding niet zou kunnen worden gedaan wegens de ontstentenis van een te dien einde voorgeschreven formulier of wegens het gebrek aan duidelijkheid met betrekking tot de bevoegde overheid, de uitvoering van de ordonnantie van 29 oktober 2020 betreft en dat zij dus geen ernstig en moeilijk te herstellen nadeel vormt dat verbonden is met de onmiddellijke toepassing van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

Ten aanzien van de duur van de schorsing

A.10. De verzoekende partij is van mening dat de motivering van het arrest van het Hof nr. 167/2020 ook te dezen pertinent is, zodat, niettegenstaande artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, de schorsing verder uitwerking moet hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over het beroep tot vernietiging.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partij vordert de schorsing van de artikelen 1 tot 12 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de

Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020).

Die ordonnantie 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 mogelijk 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. Teneinde die meldingsplicht om te zetten voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, brengt de ordonnantie van 29 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in de ordonnantie van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de ordonnantie van 26 juli 2013).

Artikel 4, 2°, van de ordonnantie van 29 oktober 2020 voert in artikel 5 van de ordonnantie van 26 juli 2013 een aantal definities in :

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

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

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

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

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

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

Voor de toepassing van 19° tot en met 26° van artikel 5/1 en artikel 9/2, betekent een constructie tevens een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

20° meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken bezit;

21° wezenskenmerk : een in artikel 5/1 opgenomen eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking;

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

Wordt eveneens verstaan onder deze term elke persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid [die] en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij 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 intermediair te zijn, dient een persoon ten minste [...] één van de volgende aanvullende voorwaarden te vervullen :

a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;

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

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

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

23° relevante belastingplichtige : elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

[...]

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

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

B.1.4. Bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt een artikel 9/2 ingevoegd in de ordonnantie van 26 juli 2013. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van de noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies. Het nieuwe artikel 9/2, §§ 1 tot 3, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

« § 1. Elke intermediair moet de in paragraaf 10, bedoelde inlichtingen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, verstrekken aan de in artikel 5, 6°, bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit binnen dertig dagen te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerste plaatsvindt :

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

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

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

Onverminderd het eerste lid worden de in artikel 5, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs tevens verplicht inlichtingen te verstrekken met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

§ 2. In het geval van marktklare constructies moet de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag opstellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in paragraaf 10, tweede lid, 1°, 4°, 7° en 8°, die sinds het laatst ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

§ 3. Naar aanleiding van de melding van een grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken bezit, wordt een uniek referentienummer toegekend, dat naar aanleiding van elke volgende melding betreffende diezelfde grensoverschrijdende constructie moet worden meegedeeld, zowel voor meldingen door elke betrokken intermediair als voor meldingen door de relevante belastingplichtige.

De intermediair die het unieke referentienummer van een bevoegde autoriteit ontvangt, dient dit, samen met de samenvatting betreffende de gemelde constructie, onverwijld aan de andere betrokken intermediairs en aan de relevante belastingplichtige door te geven ».

Artikel 9/2, § 4, bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen. Artikel 9/2, § 5, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

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

Een intermediair wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere intermediair de inlichtingen bedoeld in paragraaf 10, tweede lid, reeds heeft verstrekt ».

B.1.5. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Krachtens die bepaling is een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij iedere andere betrokken intermediair of andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, elke betrokken belastingplichtige, schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengt van het feit dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen. De betrokken belastingplichtige kan, mits schriftelijke toestemming, de intermediair toestaan om alsnog aan de meldingsplicht te voldoen. Volgens artikel 9/2, § 6, vijfde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

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

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

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

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

De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in paragraaf 1 bedoelde meldingsplicht.

Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige, het is aan de intermediair om hem de nodige gegevens te bezorgen voor het vervullen van de in de paragraaf 1 bedoelde meldingsplicht.

Geen beroepsgeheim overeenkomstig het eerste en tweede lid of ontheffing van rechtswege kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig paragraaf 2 ».

B.1.6. 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 9/2, § 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 9/2, § 7, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020).

B.1.7. De automatische uitwisseling van de noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies door de bevoegde autoriteit wordt geregeld in artikel 9/2, § 10, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 :

« De binnenlandse bevoegde autoriteit deelt binnen de in het derde lid bepaalde termijn de in het tweede lid bedoelde gegevens inzake grensoverschrijdende constructies, waarvan zij ingelicht is door de intermediair of de relevante belastingplichtige overeenkomstig de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9, via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten. Deze uitwisseling gebeurt conform artikel 27.

De door de binnenlandse bevoegde autoriteit uit hoofde van het eerste lid mee te delen inlichtingen zijn de volgende, voor zover van toepassing :

1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen bedoeld in artikel 5, 22° en 23°, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en –plaats, fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, de personen die, overeenkomstig artikel 5, 24°, een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

2° nadere bijzonderheden over de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;

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

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

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

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

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

De automatische uitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 30 april 2021 meegedeeld.

De inlichtingen bedoeld in het tweede lid, 1°, 3° en 8°, worden niet meegedeeld aan de Europese Commissie ».

B.1.8. Indien de verplichtingen opgelegd bij artikel 9/2 van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, niet worden nagekomen, wordt als sanctie een administratieve geldboete opgelegd, krachtens artikel 119, § 4, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 6 maart

2019 « betreffende de Brusselse Codex Fiscale Procedure », zoals het werd ingevoegd bij artikel 11, 8°, van de bestreden ordonnantie, dat bepaalt :

« De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, tweede en derde lid, kan een administratieve geldboete van 625 euro tot 12.500 euro opleggen voor elke inbreuk op de bepalingen van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen evenals van de ter uitvoering genomen besluiten, die bestaat uit het onvolledig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 9/2, § 10 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

Indien deze overtredingen werden gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden wordt een geldboete van 2.500 euro tot 25.000 euro opgelegd.

De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, tweede en derde lid, kan een administratieve geldboete van 3.125 euro tot 50.000 euro opleggen voor elke inbreuk op de bepalingen van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen evenals van de ter uitvoering genomen besluiten, die bestaat uit het niet, binnen de voorgeschreven termijn, verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 9/2, § 10 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

Indien deze overtredingen werden gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden wordt een geldboete van 12.500 euro tot 100.000 euro opgelegd.

De Regering legt de schaal van voornoemde geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.

Deze geldboetes worden gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn voor de belastingen ».

B.1.9. Bij artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt de inwerkingtreding van de ordonnantie als volgt geregeld :

« Deze ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2020.

Onverminderd het eerste lid moeten eveneens de inlichtingen verstrekt worden over de in deze ordonnantie bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Deze inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden uiterlijk op 28 februari 2021 meegedeeld overeenkomstig de huidige ordonnantie.

Onverminderd het eerste lid gaat de termijn voor het verstrekken van inlichtingen van dertig dagen, bedoeld in artikel 9/2, § 1, eerste en tweede lid en § 8, eerste lid van de ordonnantie 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, uiterlijk in op 1 januari 2021, indien :

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

2° de in artikel 5, eerste lid, 2°, tweede lid, bedoelde intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020.

Onverminderd het eerste lid moet, in het geval van marktklare constructies, het eerste periodieke verslag, overeenkomstig artikel 9/2, § 2, uiterlijk op 30 april 2021 door de intermediairs worden opgesteld ».

B.2. Bij zijn arrest nr. 46/2021 van 11 maart 2021, schorste het Hof :

- artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren;

- artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van dezelfde ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 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 9/2, § 2, van de genoemde ordonnantie van 26 juli 2013.

Bij datzelfde arrest besliste het Hof dat de voormelde schorsingen verder uitwerking zouden hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over het beroep tot vernietiging dat is ingeschreven op de rol onder het nummer 7481.

Ten aanzien van de voorwaarden voor de schorsing

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 maatregel 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.

B.4. De schorsing van een wetsbepaling door het Hof moet het mogelijk maken te vermijden dat, voor de verzoekende partij, een ernstig nadeel voortvloeit uit de onmiddellijke toepassing van die bepaling, nadeel dat niet of moeilijk zou kunnen worden hersteld in geval van een vernietiging van die norm.

Uit artikel 22 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof blijkt dat, om te voldoen aan de tweede voorwaarde van artikel 20, 1°, van die wet, de persoon die een vordering tot schorsing instelt, in zijn verzoekschrift concrete en precieze feiten moet uiteenzetten waaruit voldoende blijkt dat de onmiddellijke toepassing van de bepalingen waarvan hij de vernietiging vordert, hem een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kan berokkenen.

Die persoon moet met name het bestaan van het risico van een nadeel, de ernst ervan en het verband tussen dat risico en de toepassing van de bestreden bepalingen aantonen.

B.5.1. Ten eerste doet de verzoekende partij gelden dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre de advocaat-intermediair de keuze heeft tussen een schending van het beroepsgeheim en het niet nakomen van de meldingsplicht waarin de bestreden ordonnantie voorziet. Volgens de verzoekende partij wordt de vertrouwensband tussen cliënt en advocaat verbroken, aangezien

de cliënt er niet meer zeker van kan zijn dat zijn advocaat het beroepsgeheim in acht zal nemen.

B.5.2. Gezien de gedeeltelijke schorsing van de ordonnantie van 29 oktober 2020 waartoe bij het voormelde arrest nr. 46/2021 is bevolen, dient te worden vastgesteld dat dat nadeel zich thans niet meer kan voordoen.

B.6.1. Ten tweede doet de verzoekende partij gelden dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kan berokkenen aan de rechtzoekenden, in hun hoedanigheid van intermediair of relevante belastingplichtige. Volgens haar worden die ertoe aangezet op overdreven wijze melding te maken van wat volgens hen meldingsplichtige overschrijdende constructies zijn, wegens de onduidelijkheid van de bestreden ordonnantie en de sancties waarin zij voorziet. Zij doet gelden dat, indien een intermediair of relevante belastingplichtige overgaat tot een melding waartoe hij in werkelijkheid niet is gehouden, daaruit een onverantwoorde aantasting van het recht op eerbiediging van het privéleven voortvloeit. Zij voegt eraan toe dat, omgekeerd, indien een intermediair of relevante belastingplichtige niet overgaat tot een melding waartoe hij in werkelijkheid is gehouden, hij zich blootstelt aan strafrechtelijke sancties. Ten slotte doet zij gelden dat het onmogelijk is melding te maken van de in het geding zijnde grensoverschrijdende constructies, aangezien daartoe geen enkel formulier bestaat en het moeilijk te identificeren is welke overheid bevoegd is om die melding te ontvangen.

B.6.2. Artikel 495 van het Gerechtelijk Wetboek, eerste en tweede lid, bepaalt :

«De Orde van Vlaamse balies en de 'Ordre des Barreaux francophones et germanophone' hebben, elk voor de balies die er deel van uitmaken, de taak te waken over de eer, de rechten en de gemeenschappelijke beroepsbelangen van hun leden en zijn bevoegd voor de juridische bijstand, de stage, de beroepsopleiding van de advocaten-stagiairs en de vorming van alle advocaten behorende tot de balies die er deel van uitmaken.

Ze nemen initiatieven en maatregelen die nuttig zijn voor de opleiding, de tuchtrechtelijke regels en de loyauteit in het beroep en voor de behartiging van de belangen van de advocaat en van de rechtzoekende ».

B.6.3. De Ordes van de balies, zoals de verzoekende partij, zijn publiekrechtelijke beroepscorporaties die bij wet zijn opgericht en die op verplichte wijze al diegenen die het beroep van advocaat uitoefenen groeperen.

De Ordes van de balies kunnen, behoudens de gevallen waarin zij hun persoonlijk belang verdedigen, slechts in rechte treden binnen de opdracht die de wetgever hun heeft toevertrouwd. Aldus kunnen zij in de eerste plaats in rechte treden wanneer zij de beroepsbelangen van hun leden verdedigen of wanneer de uitoefening van het beroep van advocaat in het geding is. Volgens artikel 495, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek kunnen de Ordes ook initiatieven en maatregelen nemen « die nuttig zijn [...] voor de behartiging van de belangen van de advocaat en van de rechtzoekende ».

B.6.4. Uit artikel 495 van het Gerechtelijk Wetboek, in samenhang gelezen met de artikelen 2 en 87 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, blijkt dat de Ordes van de balies slechts als verzoekende of tussenkomende partij voor het Hof in rechte kunnen treden ter verdediging van het collectieve belang van de rechtzoekenden in zoverre dit verbonden is met de taak en de rol van de advocaat bij de behartiging van de belangen van de rechtzoekende.

Maatregelen die geen enkele weerslag hebben op het recht op toegang tot de rechter, op de rechtsbedeling of op de bijstand die advocaten aan hun cliënten kunnen verlenen, ongeacht of dat gebeurt tijdens een administratief beroep, via een minnelijke schikking of via een geschil dat wordt voorgelegd aan de gewone of administratieve rechtscolleges, vallen bijgevolg buiten het bereik van artikel 495 van het Gerechtelijk Wetboek, in samenhang gelezen met de artikelen 2 en 87 van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

B.6.5. De door de verzoekende partij aangevoerde nadelen die in B.6.1 worden vermeld, zijn die welke de intermediairs of relevante belastingplichtigen individueel zouden kunnen lijden.

Wat de verzoekende partij betreft, wordt het risico van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel niet aangetoond.

B.7. Aangezien een van de grondvoorwaarden om tot schorsing te kunnen besluiten niet is vervuld, dient de vordering tot schorsing te worden verworpen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de vordering tot schorsing.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 juni 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût