



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 111/2023  
van 20 juli 2023  
Rolnummers : 7429 en 7443**

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging 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 P. Nihoul, en de rechters J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen 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 beroep tot vernietiging 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 beroep tot gedeeltelijke vernietiging 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 vorderden de verzoekende partijen eveneens de gehele of gedeeltelijke schorsing van hetzelfde decreet.

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

Bij tussenarrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 december 2020, heeft het Hof het decreet gedeeltelijk geschorst en de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’ het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel *8bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ’, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Molitor, Mr. O. Vanleemputten en Mr. M. de Mûelenaere, advocaten bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 7429);

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Delanote, advocaat bij de balie te Brussel (in beide zaken).

De verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Bij arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vraag geantwoord.

Bij beschikking van 21 december 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters J. Moerman en K. Jadin te hebben gehoord, beslist :

- dat de zaken nog niet in gereedheid kunnen worden verklaard,

- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 2 februari 2023 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze binnen dezelfde termijn een kopie laten toekomen aan de andere partijen, hun standpunt mee te delen over de gevolgen, voor de beroepen tot vernietiging, van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de Orde van Vlaamse balies (verzoekende partij in de zaak nr. 7429);
- de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443;
- de Vlaamse Regering.

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 14 juni 2023.

Op de openbare terechtzitting van 14 juni 2023 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. P. Wouters, voor de verzoekende partij 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-verslaggeefsters J. Moerman en K. Jadin 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 belang van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443*

A.1. Volgens de Vlaamse Regering is het beroep tot vernietiging 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 ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7443*

A.2. 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.

*Ten gronde*

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7429*

A.3.1. 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 « 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 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 Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : 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 ingevoegd 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 voorafgaande 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.3.2. 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 gelegenheid van de zitting met betrekking tot de schoringsvordering doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 afstand van hun verzoek om die prejudiciële vraag te stellen.

A.3.3. De Vlaamse Regering voert aan dat het middel onontvankelijk is bij gebrek aan uiteenzetting in zoverre het 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 dat 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.4.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het 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.

A.4.2. In het eerste onderdeel klagen zij aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van het 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.4.3. 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.4.4. 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.

A.4.5. 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 dat 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.4.6. 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 ontstentenis van een 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.4.7. 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 is de cliënt een intermediair en zal de meldingsplicht bijgevolg op die intermediair rusten.

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

A.4.8. In het vierde onderdeel klagen de verzoekende partijen aan dat het bestreden decreet voorziet in de mogelijkheid, voor de betrokken belastingplichtige die cliënt is 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.4.9. 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 van 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 gegrond. Met betrekking tot het vijfde onderdeel merkt de Vlaamse Regering nogmaals op dat dit onderdeel gebaseerd is op een onbestaande hypothese, naar analogie van het antwoord op het derde onderdeel.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7429*

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het 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. 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 het schriftelijke 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.5.2. 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 meerdere intermediairs betrokken zijn bij een grensoverschrijdende constructie en doet geen afbreuk aan artikel 14, dat betrekking heeft op de situatie waarin een van de intermediairs zich beroept op het beroepsgeheim.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7429*

A.6.1. 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.6.2. De Vlaamse Regering verwijst naar de antwoorden op de overige middelen in de zaak nr. 7429. Aangezien geen van die middelen gegrond zijn, is ook het vierde middel niet gegrond.

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7443*

A.7.1. 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 andere materies 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.7.2. De Vlaamse Regering antwoordt in hoofdorde 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 gegrond.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7443*

A.8.1. 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. 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 aantoont dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

Zij verzoeken 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 Europeese 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.8.2. 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 onmiskenbaar 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 uit 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.9.1. 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 Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip « intermediair » onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt die laatste volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

A.9.2. 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. Dat 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.10.1. 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.10.2. Volgens de Vlaamse Regering is dat middel onontvankelijk daar niet wordt uiteengezet waarom de aangehaalde bepaling onduidelijk zou zijn.

#### *Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7443*

A.11.1. 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 is getreden op 1 juli 2020, terwijl het pas in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen op 3 juli 2020.

A.11.2. 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. Een en ander wordt bevestigd in het advies van de Raad van State bij de federale regeling. Het middel is niet gegrond.



A.12. Met betrekking tot het derde, het vierde en het 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.13.1. 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 bestreden 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. Dienen 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.13.2. De Vlaamse Regering merkt op dat ook dat middel bestaat uit 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 dat geen activiteit die tot de kern van zijn beroep behoort. Een en ander 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 de aangevoerde schending van het recht op vrije meningsuiting betreft, is het de Vlaamse Regering niet duidelijk in welke mate de meldingsplicht enige impact zou hebben op dat recht.

*Wat betreft de tussenkoms van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering*

A.14. De opmerkingen van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering sluiten in grote mate aan bij de argumenten van de Vlaamse Regering.

*Wat betreft de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022*

A.15. Bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167) heeft het Hof een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Hof van Justitie heeft die vraag beantwoord bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963).

Bij beschikking van 21 december 2022 heeft het Hof de partijen uitgenodigd om in een aanvullende memorie een standpunt in te nemen over de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie op de beroepen tot vernietiging. In wat volgt worden de standpunten van de partijen weergegeven over de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie op de beroepen tot vernietiging.

A.16.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7429 meldt in haar aanvullende memorie dat de tweede verzoekende partij in die zaak afstand doet van haar beroep. Wat betreft het arrest van het Hof van Justitie, benadrukt de verzoekende partij dat hieruit moet worden afgeleid dat haar middel gegrond moet worden verklaard, zonder dat de gevolgen van de te vernietigen bepalingen mogen worden gehandhaafd. De redenering van het Hof van Justitie geldt bovendien eveneens ten aanzien van de melding ten aanzien van een belastingplichtige die niet de cliënt is van de advocaat. Tot slot verwijst zij naar het arrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

A.16.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 gaan in hun aanvullende memorie hoofdzakelijk in op de argumenten die zij reeds in hun verzoekschriften hebben vermeld. Daarbij stellen zij een aantal aanpassingen voor aan de door hen voorgestelde prejudiciële vragen. Daarnaast breiden zij hun verzoekschrift uit met een aantal bijkomende verzoeken.

A.16.3. De Vlaamse Regering benadrukt dat het beroepsgeheim niet in alle omstandigheden geldt, in het bijzonder wanneer de meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die niet tot de wezenlijke activiteiten van een advocaat behoren, zoals activiteiten als intermediair. De Vlaamse Regering verwijst daarbij uitgebreid naar de conclusie van de advocaat-generaal. Zij verzoekt het Hof op basis daarvan ook om zijn standpunt te wijzigen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies. De Vlaamse Regering wijst op het feit dat het Hof van Justitie zich eveneens heeft uitgesproken over de verplichting om de identiteit van de intermediair te melden aan de belastingdiensten, hoewel die verplichting niet het voorwerp uitmaakte van de prejudiciële vraag, noch van de beroepen ingediend door de verzoekende partijen. Zij benadrukt dat de meldingsplicht ten aanzien van de belastingdienst noodzakelijk en proportioneel is ten aanzien van de doelstelling om een effectieve controle en beoordeling van de constructie mogelijk te maken. Bovendien is ook de belastingdienst gehouden aan een

beroepsgeheim. Voor het overige is de Vlaamse Regering van oordeel dat haar initiële standpunten nog steeds gelden en niet worden beïnvloed door het arrest van het Hof van Justitie. De Vlaamse Regering verzoekt het Hof om de beroepen te verwerpen, in ondergeschikte orde om een grondwetsconforme interpretatie toe te passen en in uiterst ondergeschikte orde om de gevolgen van de bestreden bepaling te handhaven.

- B -

### *Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

B.1.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7429 vordert 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 vernietiging van de artikelen 5, 2° (wat de punten 19° tot 23° betreft), 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 en 29 van datzelfde decreet.

Het decreet van 26 juni 2020 voorziet in de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822).

De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU).

Het doel van de richtlijn 2011/16/EU bestaat erin « de voorschriften en procedures [vast te stellen] voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de [...] belastingen [die vallen onder het toepassingsgebied van die richtlijn] » (artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU).

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

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

B.1.2. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de zogenaamde intermediairs die doorgaans betrokken zijn bij de implementatie van dergelijke constructies. Wanneer er echter geen dergelijke intermediairs zijn of indien zij zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige :

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

[...]

(8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet

worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6 en 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 decreet van 26 juni 2020 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, door de bevoegde autoriteit, van de inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, wordt geregeld in artikel 11/2 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd 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 grensoverschrijdende 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 ingevoegd 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 de 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 ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020). Artikel 11/9, zoals ingevoegd 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. Volgens artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020, « treedt [dit decreet] 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 ingevoegd 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 ontvankelijkheid*

*Wat betreft de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 7443*

B.2.1. 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.2.2. Naar luid van artikel 2, 2°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof dient de verzoekende partij voor het Hof een natuurlijke persoon of een rechtspersoon te zijn die doet blijken van een belang.

B.2.3. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7443 oefenen het beroep van advocaat uit, waarbij zij ook optreden in fiscale materies.

In de voormelde hoedanigheid van advocaat hebben die verzoekende partijen belang bij een beroep tot vernietiging van een decreet dat hun een meldingsplicht oplegt indien zij als

intermediair optreden. Bijgevolg is het niet noodzakelijk de ontvankelijkheid van het beroep van de eerste verzoekende partij te onderzoeken.

De exceptie wordt verworpen.

*Wat betreft de aanvullende memorie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443*

B.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 formuleren in hun aanvullende memorie een aantal aanpassingen en uitbreidingen van hun verzoekschrift. Het staat niet aan de verzoekende partijen in een aanvullende memorie de middelen, zoals door henzelf omschreven in het verzoekschrift, te wijzigen. Een bezwaar dat, zoals te dezen, in een aanvullende memorie wordt aangebracht maar dat verschilt van datgene dat in het verzoekschrift is geformuleerd, is dan ook een nieuw middel en is onontvankelijk.

*Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 7429*

*Wat betreft de meldingsplicht voor marktklare constructies (eerste middel in de zaak nr. 7429)*

B.4.1. 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.4.2. 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.4.3. 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*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.4.4. 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 wetsbepalingen 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 het Handvest (2007/C 303/02), bekendgemaakt in het *Publicatieblad* van 14 december 2007, blijkt dat artikel 7 van het Handvest 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 tot strafvervolgingen.

B.4.5. 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, P.10.1096.N, ECLI:BE:CASS:2010:ARR:20100713.1; zie ook Cass., 9 juni 2004, P.04.0424.F, ECLI:BE:CASS:2004:ARR:20040609.10).

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*, ECLI:CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 123).

B.4.6. Wanneer de verplichtingen die worden opgelegd door de artikelen 11/3 tot 11/11 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het decreet van 26 juni 2020, 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 ingevoegd bij artikel 23 van het decreet van 26 juni 2020) 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.4.7. 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.5. 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 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010) 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 zijn gedekt (B.9.2 en B.9.3).

Daarenboven heeft het Hof, op basis van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 juni 2007 in de zaak C-305/05, (ECLI:EU:C:2007:383), 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 verlenen 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 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.043) 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). Dat verhindert echter niet dat het niet zonder redelijke verantwoording is een advocaat te verplichten om de in de btw-listing vermelde beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de doelstelling die erin bestaat 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 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114) 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.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 7429 voert aan dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, de in B.4.1 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 voert zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag zou zijn.

B.7.1. Marktklare constructies zijn, volgens de definitie van artikel 5, 23°, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 26 juni 2020, 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 worden om een grensoverschrijdende constructie uit te denken of aan te passen » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 15).

B.7.2. Hoewel het Hof, bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:202:ARR.167), *prima facie* heeft geoordeeld dat de inhoud van het begrip « marktklare constructie » voldoende nauwkeurig kon worden bepaald om het te onderscheiden van het begrip « constructie op maat », heeft het onderzoek ten gronde van de vernietigingsberoepen tegen 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) het Hof ertoe aangezet bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de begrippen ‘ constructie ’ (en derhalve de begrippen ‘ grensoverschrijdende constructie ’, ‘ marktklare constructie ’ en ‘ constructie op maat ’), ‘ intermediair ’, ‘ deelnemer ’, ‘ verbonden onderneming ’, de kwalificatie ‘ grensoverschrijdend ’, de verschillende ‘ wezenskenmerken ’ en de ‘ main benefit test ’, die in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn ? ».

Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grief volgens welke het begrip « marktklare constructie » te vaag is, dient te worden gewacht op het antwoord van het Hof van Justitie op die vraag.

B.8. Het Hof onderzoekt thans de grief waarbij het verbod, voor de advocaat-intermediair, wordt bekritiseerd om zich te beroepen op het beroepsgeheim teneinde te worden vrijgesteld van de meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.9.1. Ten aanzien van de marktklare 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.9.2. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om 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.9.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de decreetgever zich voor artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, uitdrukkelijk heeft gebaseerd op artikel 9 van de wet van 20 december 2019 (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

Luidens de parlementaire voorbereiding van 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 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 een en ander 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 van verlening van juridisch advies. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt in haar advies bij de federale regeling, kan worden aangenomen dat de inlichtingen die moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake een marktklare constructie, vanwege de aard zelf van die constructie, niet gedekt zullen zijn door het beroepsgeheim (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

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

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

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

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, de

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

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

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

B.9.7. Artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013.

B.9.8. Gelet op het voorgaande en op het feit dat de verzoekende partij in de zaak nr. 7429 afstand heeft gedaan van haar 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 ogenblik waarop de ontheffing van de meldingsplicht in het geval van beroepsgeheim, uitwerking heeft (tweede middel, eerste onderdeel, en derde middel in de zaak nr. 7429)*

B.10.1. 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 partij klaagt 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 ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, 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.10.2. Zoals de Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte die de verzoekende partij daaraan geeft.

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 dat aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de belastingplichtige te melden.

B.10.3. 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 gegrond.

B.10.4. Het derde middel in de zaak nr. 7429 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 partij klaagt aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens artikel 17 van het decreet van 26 juni 2020, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens haar is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

B.10.5. Zoals de Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte die de verzoekende partij daaraan geeft.

Artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 heeft betrekking op de hypothese waarin verschillende intermediairs aan de meldingsplicht onderworpen zijn. Volgens die bepaling wordt een intermediair enkel 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 partij aanvoert, wijkt artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 niet af van artikel 11/6 van hetzelfde decreet, dat erin voorziet dat de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, is vrijgesteld van de meldingsplicht zodra hij heeft voldaan aan de verplichting om dat aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de relevante belastingplichtige te melden.

B.10.6. Het derde middel in de zaak nr. 7429 berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet gegrond.

*Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om de andere intermediairs in te lichten (tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)*

B.11.1. 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 partij in de zaak nr. 7429 klaagt aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, 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 partij 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.11.2. Zoals is vermeld in B.5, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dat eveneens ten aanzien van andere spelers, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.11.3. Zoals eveneens is vermeld in B.5, dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding zou de verplichting, voor een intermediair, om de andere betrokken intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij zich beroept op het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de richtlijn en om te verzekeren dat het aanvoeren van het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, pp. 20-21).

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

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

Indien de cliënt van de advocaat de belastingplichtige is en er andere intermediairs betrokken zijn bij de meldingsplichtige constructie, blijkt uit artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, dat de meldingsplicht in elk geval ook op de andere betrokken intermediairs rust, tenzij zij een

schriftelijk bewijs kunnen voorleggen dat een andere intermediair reeds aan de meldingsplicht heeft voldaan. Indien het beroepsgeheim van de advocaat hem verhindert om een andere intermediair op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht, kan hij die andere intermediair *a fortiori* geen schriftelijk bewijs voorleggen dat hij wel aan de meldingsplicht heeft voldaan. Elke andere betrokken intermediair blijft in dat geval automatisch gebonden door de meldingsplicht. Bijgevolg rijst de vraag of de verplichting die krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013 op de intermediair rust, wordt verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang.

B.11.4. Luidens artikel 2 ervan heeft het bestreden decreet tot doel de richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten.

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

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

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

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

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

B.11.5. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de aangevoerde schending, heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 dan ook de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’ het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ’, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

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

« 18. Vooraf zij opgemerkt dat de gestelde vraag weliswaar verwijst naar de in artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht jegens zowel intermediairs als, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige, maar uit de lezing van het verzoek om een prejudiciële beslissing in zijn geheel blijkt dat de verwijzende rechter zich in werkelijkheid uitsluitend afvraagt of deze verplichting geldig is voor zover een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn (hierna : ‘ advocaat-intermediair ’), dient over te gaan tot kennisgeving aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is.

19. Wanneer de in artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde kennisgeving door de advocaat-intermediair wordt gedaan aan zijn cliënt, ongeacht of deze laatste een andere intermediair dan wel de relevante belastingplichtige is, kan die kennisgeving de eerbiediging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten en

vrijheden immers niet in gevaar brengen, omdat er, ten eerste, geen sprake is van een geheimhoudingsplicht van de advocaat-intermediair jegens die cliënt en, ten tweede, in het stadium waarin deze cliënt uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens deze richtlijn, de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd.

20. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dus dat de verwijzende rechter met zijn vraag het Hof in essentie verzoekt de geldigheid van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8 *bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8 *bis ter*, lid 6.

21. In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 8 *bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen. De in deze bepaling opgenomen meldingsplicht geldt voor alle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en derhalve voor zowel de in artikel 3, punt 25, van gewijzigde richtlijn 2011/16 omschreven constructies op maat als de in dat artikel 3, punt 24, gedefinieerde marktklare constructies.

22. Vastgesteld moet worden dat advocaten tijdens de uitoefening van hun werkzaamheden ‘intermediairs’ in de zin van artikel 3, punt 21, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen zijn, omdat zij zelf activiteiten kunnen verrichten die bestaan in het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies of, bij gebreke daarvan, omdat zij hulp, bijstand of advies kunnen verstrekken voor dergelijke activiteiten. Advocaten die dergelijke werkzaamheden uitoefenen, zijn in beginsel dan ook onderworpen aan de meldingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 1, van deze richtlijn.

23. Volgens artikel 8 *bis ter*, lid 5, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kan iedere lidstaat evenwel de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs, en met name advocaten-intermediairs, ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Volgens dit lid 6 ligt de meldingsplicht in een dergelijke situatie bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.

24. Niettemin moet worden benadrukt dat artikel 8 *bis ter*, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat aan intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, hetgeen in voorkomend geval door de nationale rechters bij de toepassing van die wetten moet worden nagegaan. Bijgevolg dient alleen voor advocaten-intermediairs die daadwerkelijk binnen die grenzen optreden te worden onderzocht of artikel 8 *bis ter*, lid 5, van deze richtlijn geldig is in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

25. In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 7 van het Handvest, dat aan eenieder het recht toekent op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie, overeenkomt met artikel 8, lid 1, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (EVRM), en dat artikel 47, dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht waarborgt, overeenkomt met artikel 6, lid 1, EVRM.

26. Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest - dat beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte rechten en de daarmee corresponderende rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast - moet het Hof bij zijn uitlegging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten dan ook rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, en artikel 6, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), als minimumbeschermingsniveau (zie in die zin arrest van 2 februari 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, punten 36 en 37).

27. Wat de geldigheid van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 van het Handvest betreft, volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 en 118). Net als deze bepaling, waarvan de bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch advies, waarborgt artikel 7 van het Handvest noodzakelijkerwijs de geheimhouding van juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft. Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, *Altay tegen Turkije* (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen.

28. De specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, wordt gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit

van de advocaat jegens zijn cliënt (zie in die zin arrest van 18 mei 1982, *AM & S Europe/Commissie*, 155/79, EU:C:1982:157, punt 18).

29. De in artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde verplichting voor de advocaat-intermediair wanneer hij ontheven is van de in artikel 8 *bis ter*, lid 1, bedoelde meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van artikel 8 *bis ter*, lid 6, heeft noodzakelijkerwijs tot gevolg dat die andere intermediairs op de hoogte worden gesteld van de identiteit van de kennisgevende advocaat-intermediair, van diens beoordeling dat de betrokken constructie moet worden gemeld en van het feit dat hij daarover is geraadpleegd.

30. In die omstandigheden en gelet op het feit dat die andere intermediairs niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is geraadpleegd, vormt de in artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht een inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

31. Bovendien moet worden opgemerkt dat deze kennisgevingsplicht indirect leidt tot een andere inmenging in datzelfde recht, doordat de aldus in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

32. Uit artikel 8 *bis ter*, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt immers dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die ter uitvoering van de meldingsplicht moeten worden verstrekt, aangezien deze identificatiegegevens worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten. In geval van kennisgeving als bedoeld in artikel 8 *bis ter*, lid 5, van deze richtlijn, zullen de in kennis gestelde derden-intermediairs - die dus op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair en van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en die zelf niet gebonden zijn aan het beroepsgeheim - de in artikel 3, punt 1, van die richtlijn bedoelde bevoegde autoriteiten dan ook niet alleen moeten informeren over het bestaan van die constructie en de identiteit van de relevante belastingplichtige(n), maar ook over de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

33. Bijgevolg moet worden onderzocht of deze inmengingen in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten kunnen worden gerechtvaardigd.

34. In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving. Zoals blijkt uit artikel 52, lid 1, van het Handvest, staat het Handvest immers beperkingen op de uitoefening van die rechten toe, mits deze beperkingen bij wet worden gesteld, de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigen en, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, punten 63 en 64).

35. Wat in de eerste plaats het vereiste betreft dat elke beperking op de uitoefening van de grondrechten bij wet wordt gesteld, dit vereiste houdt in dat de rechtsgrond die de inmenging in die rechten toestaat, zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht moet bepalen, met dien verstande, ten eerste, dat dit vereiste zich er niet tegen verzet dat de betrokken beperking in voldoende open bewoordingen is geformuleerd om te kunnen worden toegepast op verschillende gevallen en aangepast aan veranderende omstandigheden en, ten tweede, dat het Hof in voorkomend geval via uitlegging de concrete reikwijdte van de beperking kan verduidelijken aan de hand van de bewoordingen zelf van de betrokken Uniewetgeving alsook de algemene opzet en de doelstellingen van die wetgeving, zoals uitgelegd tegen de achtergrond van de door het Handvest gewaarborgde grondrechten (arrest van 21 juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, punt 114 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk voorziet in de verplichting voor de advocaat-intermediair die vanwege zijn beroepsgeheim ontheven is van de meldingsplicht, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Voorts is de inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, zoals in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het rechtstreekse gevolg van een dergelijke kennisgeving door de advocaat aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, met name wanneer deze tot aan die kennisgeving de identiteit van die advocaat niet kende en niet op de hoogte was van het feit dat deze was geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

37. Wat voorts de inmenging betreft die indirect uit die kennisgevingsplicht voortvloeit doordat de in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair, deze is - zoals in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest is vastgesteld - te wijten aan de omvang van de informatieverplichtingen die voortvloeien uit artikel 8 *bis ter*, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16.

38. In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat aan het legaliteitsbeginsel is voldaan.

39. Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten betreft, moet worden opgemerkt dat ingevolge de bij artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate ten aanzien van derden-intermediairs en de belastingdienst wordt opgeheven. In het bijzonder voorziet deze bepaling niet in de verplichting, laat staan de toelating, voor de advocaat-intermediair om zonder toestemming van zijn cliënt inlichtingen over de inhoud van die communicatie te delen met andere intermediairs en laatstgenoemden zijn dus niet in staat om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken.

40. In die omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

41. In de derde plaats vereist de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel dat de beperkingen die door met name handelingen van Unierecht kunnen worden gesteld aan in het Handvest neergelegde rechten en vrijheden niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen, met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de maatregel moet worden gekozen die het minst belastend is. Bovendien kan een doelstelling van algemeen belang niet worden nagestreefd zonder rekening te houden met het feit dat deze doelstelling moet worden verzoend met de door de maatregel aangetaste grondrechten, zulks via een evenwichtige afweging tussen de doelstelling van algemeen belang en de op het spel staande rechten, om ervoor te zorgen dat de door die maatregel berokkende nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen. Bijgevolg moet de mogelijkheid om een beperking van de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten te rechtvaardigen, worden beoordeeld door de ernst te bepalen van de inmenging die een dergelijke beperking meebrengt en door na te gaan of het belang van de met die beperking nagestreefde doelstelling van algemeen belang in verhouding staat tot die ernst (arresten van 26 april 2022, *Polen/Parlement en Raad*, C-401/19, EU:C:2022:297, punt 65, en 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 64).

42. Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of de kennisgevingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang. Indien dit het geval is, moet vervolgens worden verzekerd, ten eerste, dat die plicht geschikt is om deze doelstelling te verwezenlijken, ten tweede, dat de mogelijkerwijs uit deze kennisgevingsplicht resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast en, ten derde, voor zover dat inderdaad het geval is, dat deze inmenging niet onevenredig is aan die doelstelling, wat met name een afweging impliceert van het belang van de doelstelling en de ernst van de inmenging (zie in die zin arrest van 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 66).

43. Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, past de wijziging van richtlijn 2011/16 bij richtlijn 2018/822 in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Dienaangaande blijkt met name uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 dat de bij artikel 8 *bis ter* van gewijzigde richtlijn 2011/16 vastgestelde meldings- en kennisgevingsverplichtingen beogen bij te dragen tot de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

44. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 87].

45. Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die



doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8 *bis ter*, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regeringen bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

46. Gesteld al dat de bij artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht daadwerkelijk geschikt is om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking, moet worden vastgesteld dat zij echter niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken en met name te verzekeren dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

47. Ten eerste worden de meldingsverplichtingen van de intermediairs immers duidelijk omschreven in gewijzigde richtlijn 2011/16, met name in artikel 8 *bis ter*, lid 1, ervan. Krachtens deze bepaling zijn alle intermediairs in beginsel verplicht om aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. Voorts bepaalt artikel 8 *bis ter*, lid 9, eerste alinea, van deze richtlijn dat iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn. Geen enkele intermediair kan dus met succes aanvoeren dat hij niet op de hoogte was van de meldingsverplichtingen waaraan hij louter op grond van zijn hoedanigheid van intermediair rechtstreeks en individueel is onderworpen.

48. Wat ten tweede het argument van de Letse regering betreft dat de kennisgevingsplicht het risico vermindert dat de andere intermediairs erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste inlichtingen zal verstrekken aan de bevoegde autoriteiten en daarom zelf geen melding doet, moet om te beginnen worden vastgesteld dat, aangezien de raadpleging van een advocaat onder het beroepsgeheim valt, de andere intermediairs - zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt - niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zullen zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, waardoor in een dergelijk geval dat risico bij voorbaat is uitgesloten.

49. Voorts hoeft zelfs in het tegenovergestelde geval - waarin de andere intermediairs daarvan wel op de hoogte zijn - niet te worden gevreesd dat zij zonder enige verificatie erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste melding doet, aangezien artikel 8 *bis ter*, lid 9, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat een intermediair alleen wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij kan aantonen dat dezelfde inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Bovendien heeft gewijzigde richtlijn 2011/16, door in artikel 8 *bis ter*, lid 5, uitdrukkelijk te bepalen dat het beroepsgeheim kan leiden tot ontheffing van de meldingsplicht, van de advocaat-intermediair

een persoon gemaakt van wie de andere intermediairs *a priori* geen initiatief mogen verwachten waardoor zij van hun eigen meldingsverplichtingen worden bevrijd.

50. Ten derde moet in herinnering worden gebracht dat iedere intermediair die ontheven is van de meldingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, niettemin gehouden blijft zijn cliënt onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel.

51. Ten vierde blijkt de bekendmaking door de in kennis gestelde derden-intermediairs van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst evenmin strikt noodzakelijk te zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen van gewijzigde richtlijn 2011/16 om agressieve fiscale planning te bestrijden en belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen.

52. Om te beginnen garanderen de meldingsplicht die rust op de andere intermediairs die niet zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, en, bij gebreke van dergelijke intermediairs, de meldingsplicht die rust op de relevante belastingplichtige in beginsel dat de belastingdienst op de hoogte wordt gebracht van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Na deze informatie te hebben ontvangen, kan de belastingdienst tevens - indien nodig - de relevante belastingplichtige rechtstreeks verzoeken om aanvullende inlichtingen over de betrokken constructie, waarbij deze belastingplichtige zich tot zijn advocaat kan wenden om hem bij te staan, of kan deze dienst de belastingsituatie van die belastingplichtige controleren.

53. Gelet op de ontheffing van de meldingsplicht krachtens artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 stelt de bekendmaking aan de belastingdienst van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair deze dienst voorts hoe dan ook niet in staat om inlichtingen van de advocaat-intermediair te eisen zonder toestemming van zijn cliënt.

54. Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie echter in wezen gesteld dat deze bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair noodzakelijk is om de belastingdienst in staat te stellen te verifiëren of de advocaat-intermediair zich terecht beroept op het beroepsgeheim.

55. Dit argument kan niet worden aanvaard.

56. Het is juist dat, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest is opgemerkt, artikel 8 *bis ter*, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 preciseert dat aan advocaten-intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren. Het doel van de in artikel 8 *bis ter* van deze richtlijn opgenomen meldings- en kennisgevingsverplichtingen bestaat er echter niet in om te controleren of de advocaten-intermediairs binnen deze grenzen optreden, maar wel om mogelijk agressieve fiscale praktijken te bestrijden en het gevaar van belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen door ervoor te zorgen dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

57. Zoals blijkt uit de punten 47 tot en met 53 van het onderhavige arrest, verzekert die richtlijn een dergelijke informatieverstrekking aan de belastingdienst, zonder dat het daartoe noodzakelijk is deze dienst op de hoogte te brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

58. In die omstandigheden kan op grond van de mogelijkheid dat advocaten-intermediairs zich ten onrechte beroepen op het beroepsgeheim om zich aan hun meldingsplicht te onttrekken, niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van deze richtlijn en de daaruit voortvloeiende bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst strikt noodzakelijk zijn.

59. Uit het voorgaande volgt dat artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in strijd is met het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, voor zover het in wezen bepaalt dat de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair gehouden is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

60. Wat de geldigheid van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 47 van het Handvest betreft, moet eraan worden herinnerd dat het door laatstgenoemde bepaling gewaarborgde recht op een eerlijk proces verschillende elementen omvat, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van processuele gelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke zaken als strafzaken behoren. De advocaat zou niet in staat zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging van zijn cliënt naar behoren te verrichten - en deze cliënt zou derhalve de hem bij artikel 47 van het Handvest verleende rechten niet genieten - indien hij in het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan verplicht was met de overheidsinstanties samen te werken door hun informatie te verstrekken die hij heeft verkregen tijdens de juridische advisering in verband met dat geding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punten 31 en 32).

61. Uit deze overwegingen volgt dat de vereisten die voortvloeien uit het recht op een eerlijk proces, per definitie impliceren dat er een band is met een rechtsgeding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punt 35).

62. Vastgesteld moet worden dat een dergelijke band in casu niet is aangetoond.

63. Uit artikel 8 *bis ter*, leden 1 en 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16, en met name uit de in deze bepalingen gestelde termijnen, volgt immers dat de kennisgevingsplicht in een vroeg stadium ontstaat, uiterlijk wanneer de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie juist is afgerond en gereed is voor implementatie, en dus buiten het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan.

64. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, treedt de advocaat-intermediair in dit vroege stadium niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil en de enkele omstandigheid dat de adviezen van de advocaat of de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie waarvoor hij is geraadpleegd, aanleiding kunnen geven tot een geschil in een later stadium, betekent niet dat de advocaat is opgetreden in het kader of ten behoeve van de verdediging van zijn cliënt.

65. In deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht, die voor de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair in de plaats komt van de meldingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16, geen inmenging inhoudt in het recht op een eerlijk proces, dat wordt gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest.

66. Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8 *bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8 *bis ter*, lid 6 ».

B.13.1. Uit dat arrest blijkt dat artikel 8*bis ter*, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoerd door de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie schendt, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van de richtlijn 2011/16/EU, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht zoals bedoeld in artikel 8*bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8*bis ter*, lid 6.

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

B.13.2. Artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

*Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om bij gebrek aan andere intermediairs de relevante belastingplichtige in te lichten (derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)*

B.14.1. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 klaagt de verzoekende partij aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediairs, 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 partij 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.14.2. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, alsook uit de definitie van het begrip intermediair in artikel 5, 20°, van het decreet van 21 juni 2013, blijkt dat artikel 11/6, § 1, eerste lid, 2°, 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.14.3. Het derde onderdeel van het tweede middel berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet gegrond.

*Wat betreft de mogelijkheid, voor de relevante belastingplichtige, om de advocaat-intermediair toe te staan de meldingsplicht te vervullen (vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)*

B.15.1. In het vierde onderdeel van het tweede middel klaagt de verzoekende partij in de zaak nr. 7429 aan dat artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, voor de betrokken belastingplichtige

die cliënt is van de advocaat-intermediair, in de mogelijkheid voorziet 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.15.2. In tegenstelling tot de hypothese waarop het vijfde onderdeel van het tweede middel berust, kan alleen de relevante belastingplichtige die cliënt is van de advocaat-intermediair die laatstgenoemde, op grond van artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, toestaan om de meldingsplicht te vervullen.

B.15.3. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het vierde onderdeel is gebaseerd 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 van de federale regeling, waarop de bestreden regeling uitdrukkelijk en letterlijk is gebaseerd, 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 :

« Daarmee 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.15.4. Het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 berusten op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en zijn derhalve niet gegrond.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7429*

B.16.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7429 is afgeleid uit de schending, door 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.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen de artikelen 29 en 30 van het decreet van 26 juni 2020. De verzoekende partij voert aan dat de in de andere middelen aangeklaagde ongrondwettigheden een weerslag hebben op die bepalingen.

B.16.2. De artikelen 29 en 30 van het decreet van 26 juni 2020 bepalen :

« Art. 29. Over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, vermeld in dit decreet, waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, worden uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekt.

Art. 30. Dit decreet treedt in werking op 1 juli 2020 ».

B.16.3. Een vernietigingsarrest doet de vernietigde bepaling *ab initio* verdwijnen uit de rechtsorde. De vernietiging van de bepaling die voorschrijft vanaf wanneer de vernietigde norm uitwerking heeft, kan, in de regel, geen ruimere gevolgen hebben.

Het vierde middel in de zaak nr. 7429 dient derhalve niet te worden onderzocht.

*Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 7443*

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7443*

B.17.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet

de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.17.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 zetten niet uiteen in welke zin de bestreden bepalingen artikel 170 van de Grondwet zouden schenden. Het middel is niet ontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet.

B.17.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.17.4. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.17.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7443*

B.18.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, 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. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 klagen in essentie 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. Hieruit leiden de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 af dat de meldingsplicht een onverantwoorde en onevenredige beperking van het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen inhoudt.

B.18.2. Dat middel sluit aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.18.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.18.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7443*

B.19.1. 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 Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip « intermediair » onvoldoende duidelijk gedefinieerd is. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt die laatste volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

B.19.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het vijfde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de begrippen ‘ constructie ’ (en derhalve de begrippen ‘ grensoverschrijdende constructie ’, ‘ marktklare constructie ’ en ‘ constructie op maat ’), ‘ intermediair ’, ‘ deelnemer ’, ‘ verbonden onderneming ’, de kwalificatie ‘ grensoverschrijdend ’, de verschillende ‘ wezenskenmerken ’ en de ‘ *main benefit test* ’, die in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn ? ».

B.19.3. De voormelde vraag rijst, met betrekking tot het begrip « intermediair », eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.19.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7443*

B.20.1. 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.20.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822, inzonderheid in zoverre zij artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de voormelde richtlijn 2011/16/EU invoegt, het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin de intermediair of de relevante belastingplichtige moet voldoen aan de meldingsplicht voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld ? ».

B.20.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.20.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7443*

B.21.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, 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 decreet van 26 juni 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen op 3 juli 2020. Zij klagen aan dat het bestreden decreet een meldingsplicht oplegt voor feiten die 1 juli 2020 voorafgaan.

B.21.2. Artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020 bepaalt :

« Dit decreet treedt in werking op 1 juni 2020 ».

Dat artikel dient te worden geïnterpreteerd in die zin dat de bepalingen van het decreet van 26 juni 2020, dat in het Belgisch Staatsblad van 3 juli 2020 werd bekendgemaakt, uitwerking hebben met ingang van 1 juli 2020.

Het decreet van 26 juni 2020, dat in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 2020 is bekendgemaakt, is in werking getreden op 13 juli 2020, zijnde de tiende dag vanaf de dag van de bekendmaking ervan, krachtens artikel 56 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

B.21.3. Hoewel artikel 190 van de Grondwet het verbindend worden van een wetkrachtige norm vóór de bekendmaking ervan verbiedt, verbiedt die bepaling op zich niet dat aan een bekendgemaakte norm uitwerking wordt verleend vanaf een datum die voorafgaat aan de bekendmaking ervan.

B.21.4. Bij het verlenen van terugwerkende kracht aan een wetkrachtige norm, dient de bevoegde wetgever evenwel rekening te houden met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.

B.21.5. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

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

B.21.6. Een regel moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.21.7. Krachtens artikel 29 van het decreet van 26 juni 2020 geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 31 augustus 2020. Artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020, samen gelezen met de artikelen 11/3 en 11/8 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het decreet van 26 juni 2020, heeft tot gevolg dat voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd na 1 juli 2020, de inlichtingen pas binnen 30 dagen moeten worden verstrekt.

B.21.8. Daar de datum waarop de in B.21.7 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van het decreet van 26 juni 2020 valt, is de meldingsplicht niet retroactief.

B.22. Het vijfde middel in de zaak nr. 7443 is niet gegrond. Het Hof dient aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dus niet de prejudiciële vraag te stellen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 in het kader van hun vijfde middel suggereren.

*Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7443*

B.23.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, 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 decreet van 26 juni 2020 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.23.2. Aangezien het zesde middel in de zaak nr. 7443 niet tot een ruimere vernietiging kan leiden dan hetgeen werd vastgesteld in B.9.7 en B.13.2, is het niet nodig dat middel te onderzoeken.

*Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen*

B.24.1. De Vlaamse Regering verzoekt het Hof, indien het van oordeel zou zijn dat artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, moet worden vernietigd, de gevolgen van die bepaling te handhaven tot op het ogenblik dat de decreetgever een wijziging voorstelt, in zoverre die bepaling van toepassing is op intermediairs die zich op een beroepsgeheim kunnen beroepen in zoverre dat de kennisgeving uitsluitend gericht wordt aan een andere intermediair die door de cliënt van de intermediair met de intermediair in contact is gebracht, teneinde samen te werken aan de constructie.

B.24.2. Artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Zo het Hof dit nodig oordeelt, wijst het, bij wege van algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde bepalingen aan welke als gehandhaafd moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die het vaststelt ».

B.24.3. Nog los van de vraag of een dergelijke handhaving mogelijk is in het licht van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, toont de Vlaamse Regering niet aan dat een niet-gemoduleerde vernietiging de rechtszekerheid in het gedrang zou brengen. Dat geldt in het bijzonder in het licht van de vaststelling dat de te vernietigen bepaling reeds werd geschorst in het voormelde arrest nr. 167/2020. Het verzoek tot handhaving van de gevolgen dient bijgevolg te worden afgewezen.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, 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 », in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren;

- vernietigt 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, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die optreedt als intermediair zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het voormelde decreet van 21 juni 2013;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 en B.20.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103);

- verwerpt de beroepen 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 20 juli 2023.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

L. Lavrysen