



**BELGIAN ASSOCIATION  
OF TAX LAWYERS**



## WEBINAR

16 september 2020

PAUL VERHAEGHE

Advocaat, bestuurder BATL  
(2018 – 2020) secretaris.

Hoofdkantoor :

de Villegaslaan, 6

1083 Ganshoren

Tel. 02.358.65.19

Fax 02.534.74.02

p.verhaeghe.adv@telenet.be

(\*) lid netwerk Lauwers & Seutin, fiscale advocaten

# OMZETTING DAC6

BATL - VERZOEK  
TOT  
NIETIGVERKLARING BIJ HET  
GRONDWETTELIJK HOF VAN DE  
BELGISCHE OMZETTINGSWET  
MET  
PREJUDICIËLE VRAGEN AAN HET  
HOF VAN JUSTITIE VAN DE  
EUROPESE UNIE

ONTVANKELIJKHEID

HOEDANIGHEID &  
BELANG  
VERZOEKERS

Cfr. artikel 2,2° Bijzondere Wet 6 januari 1989 : natuurlijke personen of rechtspersonen ⇔ BATL is een feitelijke vereniging

Verzoekster 1: feitelijke vereniging, +/- 150 fiscale advocaten via algemeen lasthebber (art. 2 en art. 702 Ger.W.) (secretaris)

Verzoekers 2 en 3: q.q. bestuurders (voorzitter & secretaris) en in eigen hoedanigheid fiscale advocaten

Raadsman : geen lid van BATL – Mr. Philippe Malherbe

Belang BATL ruimer dan dat van Ordes – zie artikel 4 statuten :

*De vereniging stelt zich tot doel het verenigen van advocaten gespecialiseerd in het fiscaal recht met het oog op **het bevorderen van de kwaliteitsvolle beroepsuitoefening van het fiscaal recht in de meest ruime zin begrepen**, inclusief aanverwante rechtsdomeinen zoals het fiscaal invorderingsrecht en het fiscaal strafrecht.*

## PREJUDICIELE VRAGEN VOOR HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

- Precedent : fiscale richtlijn inzake BTW disproportioneel bevonden aan vereisten Handvest inzake gelijke behandeling (primair unierecht) : HvJ, 7 maart 2017, C-390/15, *RPO*. Echter geen mogelijkheid om richtlijn rechtstreeks aan te vallen : het Belgisch Grondwettelijk Hof moet prejudiciële vragen over conflict met primair Unierecht voorleggen aan HvJ.
- Link : lidstaten moeten bij omzetting richtlijnen waken over naleving primair unierecht, waaronder Handvest (artikel 52 (5) Handvest – zie HvJ, 26 februari 2013, C-399/11, *Melloni*).
- Belang om prejudiciële vragen te stellen :
  - Verhouding richtlijn – primair unierecht (art. 5 VWEU, subsidiariteit, evenredigheid) => annulatie richtlijn mogelijk / minstens proportioneelere regels inzake meldingsplicht.
  - Beperken meldingsplicht tot vennootschapsbelastingen.
  - Vrijstelling / afwijkende regeling voor advocaten vereist : goede werking rechtsstaat is noodzakelijk voor goede werking interne markt die DAC 6 tot doel heeft te bevorderen met de meldingsplicht.
- Versnelde procedure aan de orde : te vragen door het Grondwettelijk Hof : vertrouwen cliënt in advocaat essentieel voor werking rechtsstaat.

PREJUDICIELE VRAGEN VOOR HET  
HOF VAN JUSTITIE VAN DE  
EUROPESE UNIE  
(VERVOLG)

- Informatieverplichtingen over privé zaken.
- Verruiming naar niet-inkomstenbelasting.
- Verplichting tot melden gekoppeld aan loutere aanwezigheid van bepaalde wezenskenmerken zonder logisch verband met fiscale ontwijking of misbruik.
- Mogelijkheid tot leveren tegenbewijs soms uitgesloten.
- Koppeling informatieverplichting te beperken tot aanwijzingen van een fiscaal voordeel door agressieve fiscale planning met kunstmatige constructie (cfr. aanbeveling Eur. Comm. 2012 – zie infra).
- ‘Ontradende sancties’ & retro-activiteit ⇔ vage terminologie definities.
- Ongelijke toegang tot informatie over de constructie verzet zich tegen een gelijke meldingsplicht (intermediair die ‘kritieke diensten’ levert tegenover andere functies).
- Gebondenheid door gebeurtenissen in voorafgaande fases van meldingsplichtige constructies.
- Beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten en vereist voor goede werking rechtsstaat opgeheven (cfr. Mr. Scarna’s uiteenzetting).

## BESTREDEN BEPALINGEN

-

### I. SCHENDING VAN BEVOEGDHEDEN IN BELGIË

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 constructie, B.S. 30 december 2019 (hierna de federale omzettingwet) :

I/ Artikelen 19 tot 46 voor wat meldingsverplichtingen rond successie- en registratierechten betreft, schenden :

a) Indien ook van toepassing in het Vlaams Gewest :

- Artikelen 10 en 11 van de Grondwet (discriminatie)
- Artikelen 35 en 39 van de Grondwet (bevoegdheden)
- Artikelen 170§2 en 172 van de Grondwet (fiscale bepalingen)
- Artikel 16§4 Bijzondere Wet 8 augustus 1980 Institutionele Hervormingen (gewijzigd in 2014)
- Artikel 4 Bijzondere Wet 12 januari 1989 Brusselse Instellingen (gewijzigd in 2014)
- Artikelen 3, 4 en 5 Bijzondere Financieringswet 16 januari 1989 (gewijzigd in 2001)

b) voor zover enkel van toepassing in de Waalse en BH-gewesten :

- Artikel 143§1 van de Grondwet (federale loyauteit)
- Artikel 6, §1, VI, derde alinea van de Bijzondere Wet 8 augustus 1980 Institutionele Hervormingen (Belgische economische-monetaire unie)
- Artikel 1ter van de Bijzondere Financieringswet 16 januari 1989 (fiscale loyauteit)
- Artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet (disproportionaliteit)

## BEVOEGDHEIDS- PROBLEEM

Verplichte melding + sanctie daarop in het kader van registratie- en Successierechten:

- Vlaanderen is exclusief bevoegd in deze materies ; de federale omzettingswet kan niet zo worden uitgelegd dat deze ook deze materies kan regelen : zie Vlaams Decreet DAC 6 dat op 26 juni 2020 werd aangenomen door het Vlaams Gewest (B.S., 3 juli).
  - Deze regeling kan niet overeind blijven voor enkel Wallonië en Brussel, want een verschillende behandeling bij grensoverschrijdende constructies naargelang de woonplaats van de belastingplichtige zou getuigen van een fiscaal deloyale houding ten aanzien van tussenpersonen en belastingplichtigen.
- ⇒ Zonder voorwerp door Vlaams Decreet DAC 6 ?
- ⇒ Principieel probleem blijft dat federale wetgever een regeling invoert voor ‘grensoverschrijdende’ meldingen die verschilt per Belgisch gewest.

MIDDEL A

SCHEMING VAN DE  
REGELEN INZAKE  
BEVOEGDHEID

- Hier geen federale regeling nodig conform procedure van artikel 16§4 van de Bijzondere Wet van 8 augustus 1980, dergelijke regeling doet zich voor wanneer een regio in gebreke is gebleven voor omzetting, quod non (geen verplichting voor regeling registratie- of successierechten).
- Geen duiding waarom federaal werd ingegrepen.
- Vlaanderen heeft de dienst inzake registratie- en successierechten overgenomen.
- Vlaanderen kan zelf sancties opleggen indien het dit wenst, cfr. arrest nr. 130/2015 Grondwettelijk Hof, 19 september 2014.
- Procedureregels zijn inzake Vlaanderen overgedragen tengevolge artikel 5 §4 van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989
- Aangifteverplichtingen en sancties daaromtrent maken deel uit van de organisatie van de dienst door Vlaanderen. Voor Wallonië en Brussel is de dienst nog niet overgenomen.

## MIDDEL B

### SCHEMING VAN DE FEDERALE LOYAUTEIT EN VAN HET PRINCIPE VAN ECONOMISCHE EENHEID

Gevolg van niet toepasbaarheid in Vlaanderen federale omzettingwet : verschillende gewestelijke meldingsplicht.

=> botst met art. 6, §1, VI, alinea 3 van de Bijzondere Wet van 8 augustus 1980 waar het vrije verkeer en de economisch-monetaire unie worden benadrukt.

=> botst met art. 1ter van de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989 waar op de federale loyauteit van art. 143 GW wordt gewezen.



## BESTREDEN BEPALINGEN

-

## II. SCHENDING VAN PROPORTIONALITEIT RUIEMERE OMZETTING

2/ Artikelen 2 tot 60 voor wat meldingsverplichtingen betreft voor belastingen (buiten vennootschapsbelasting) wegens gebrek aan motivering inzake :

- proportionaliteit van de noodzaak van een ruimere omzetting naar Belgisch recht dan de enkele materie van de vennootschapbelasting of,
- zonder aansluiting bij het door de richtlijn vooropgestelde doel voor deze ruimere materies van omzetting, schenden :
- **Artikelen 10, 11, 170 en 170 §2 van de Grondwet**

## NIET PROPORTIONELE RUIMERE OMZETTING

DAC-RL organiseert tussen lidstaten (horizontaal) een uitwisseling van informatie verkregen ingevolge hun nationale wetgeving. DAC 6 voegt tussen lidstaten en belastingplichtigen (verticaal) een Europese meldingsplicht in, ongeacht of de nationale overheid al over die informatie beschikt.

Dit teneinde wettelijke constructies van fiscale planning vlugger te detecteren die de interne markt verstoren inzake vennootschapsbelastingen en aanverwante inkomstenbelastingen : was Anti-Misbruik Richtlijn EU (2016/1164) niet reeds ingevoerd daarvoor ?

### - Considerans 3:

*Er moeten regels worden vastgesteld om het gemiddelde niveau van bescherming tegen agressieve fiscale planning op de interne markt te verhogen. Aangezien deze regels in 28 verschillende vennootschapsbelastingstelsels moeten worden ingepast, moeten zij beperkt blijven tot algemene bepalingen en moet de uitvoering ervan worden overgelaten aan de lidstaten; zij verkeren immers in een betere positie om de specifieke elementen van die regels zodanig vorm te geven dat ze optimaal **bij hun vennootschapsbelastingstelsel** aansluiten.*

### - Considerans 4:

*Er moeten regels worden vastgesteld die van toepassing zijn op alle belastingplichtigen die in een lidstaat aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn. Aangezien daartoe een breder scala van nationale belastingen gedekt zou moeten worden, is het **niet wenselijk het toepassingsgebied van de richtlijn uit te breiden** tot soorten entiteiten die in een lidstaat niet aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn, met name transparante entiteiten.*

= quid verantwoording uitbreiding naar andere materies?

NIET  
PROPORTIONELE  
RUIMERE OMZETTING

Verplichte melding + sanctie daarop in het kader van registratie- en Successierechten:

- Geen reden om in functie van normdoel DAC 6 de regeling ruimer te maken dan vennootschapsbelasting.
- De wezenskenmerken zoals in annex IV opgelijst zijn niet geschreven voor registratie- en successierechten, hoe ze dan nuttig toepassen?
- Een te sterk ontradingseffect met impact op de intern Belgische markt wanneer door professionals een melding moet gemaakt worden naargelang het gewest voor 'grensoverschrijdende constructies' in die materies.
- Het gaat over dossiers met beperkte financiële impact, doch met sancties die sterk ontradend zijn.

## MIDDEL C

### SCHENDING VAN DE ARTIKELEN 10, 11 EN 170 VAN DE GRONDWET

In de Richtlijn staat vermeld waarom meldingsverplichtingen aan de orde zijn inzake vennootschapsbelasting : risico om aanzienlijk de bijdrage aan nationale overheidsbudgetten te verminderen.

Belastingplichtigen en tussenpersonen actief in andere materies bevinden zich in een objectief gesproken andere situatie en zouden toch dezelfde meldingsverplichtingen en de sancties moeten ondergaan.

Nergens wordt geïndiceerd waarom de wezenskenmerken aan de orde zouden zijn in de andere fiscale takken en evenmin wordt geïndiceerd hoe de reductie van bijdragen aan gewestelijke overheidsbudgetten beter kan tegengegaan worden mits gebruik van deze kenmerken.

POLL  
QUESTION  
# 1

Kan DAC 6 naar uw mening een ruimere toepassing van de meldingsplicht vragen dan in de materies van de vennootschapsbelasting / inkomstenbelastingen ?

## BESTREDEN BEPALINGEN

-

### III. SCHENDING VAN PRIMAIR UNIERECHT & VERDRAGSRECHT

B. De Richtlijn (EU) 2018/822 'DAC 6' én de federale omzettingwet,

I/ **Richtlijn (EU) 2018/822, artikelen I 1, b) en I 1,2)** en Annex IV zoals omgezet door de artikelen 3, 2° en 3°, 4, 20, 2° en 3°, 21, 35, 2° en 3°, 36, 49, 2° en 3°, 50 federale omzettingwet,

- ⇒ **meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies,**
- ⇒ **onweerlegbare vermoedens door wezenskenmerken van constructies,**

hebben geen proportionele verantwoording in het licht van :

- Artikel 5 van het EU-Verdrag (subsidiariteit, proportionaliteit),
- Artikelen 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en I 15 van VWEU : vereiste van verstoring intere markt vereist voor fiscale richtlijnen in directe belastingen ⇔ disproportioneel effect op fundamentele vrijheden,
- Artikelen 7, 8(1), 51 tot 53 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie & EVRM : privé-leven, subsidiariteitsbeginsel, evenredigheidsbeginsel,
- Artikel 17 BUPO : eerbiediging privé-leven.

SCHEIDING PRIMAIR  
UNIERECHT &  
VERDRAGSRECHT  
(PRIVÉ-LEVEN)

Meldingsverplichting DAC : HvJ, 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz* :

- DAC-richtlijn 2011 bedoeld om administratieve samenwerking te faciliteren,
- Lidstaat dient eerst de gewoonlijke bronnen uitgeput te hebben alvorens bij een belastingplichtige informatie op te vragen,
- Overmaken informatie kan geweigerd worden indien zo een commercieel, industrieel of professioneel geheim zou onthuld worden,
- §51 arrest:

*Wat meer bepaald het vereiste van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 van het Handvest betreft, moet in herinnering worden gebracht dat uit vaste rechtspraak volgt dat de bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon die willekeurig of onredelijk zouden zijn, een algemeen beginsel van het Unierecht vormt.*

SCHEIDING PRIMAIR  
UNIERECHT &  
VERDRAGSRECHT  
(PRIVE-LEVEN)

- Geen willekeurige of disproportionele verplichte informatie door belastingplichtingen te verlenen §§ 61 en 63 :
  - *Krachtens artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16, betreffende de doelstelling van die richtlijn, werken de lidstaten samen met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die “naar verwachting van belang” zijn voor de verzoekende administratie, gelet op de fiscale regelgeving van de lidstaat waaronder die administratie valt.*
  - *Uit de bewoordingen van die bepalingen volgt dat de uitdrukking “naar verwachting van belang” duidt op de kwalitatieve eigenschappen die de gevraagde inlichtingen moeten hebben. De volgens artikel 5 van richtlijn 2011/16 op de aangezochte autoriteit rustende verplichting om met de verzoekende autoriteit samen te werken, **strekt zich niet uit tot de verstrekking van inlichtingen die deze kwalitatieve eigenschappen niet hebben.***



SCHEIDING PRIMAIR  
UNIERECHT &  
VERDRAGSRECHT  
(PRIVE-LEVEN)

- §67 :

*Zoals meerdere regeringen en de Commissie hebben betoogd, is het begrip „naar verwachting van belang” een afspiegeling van het begrip dat in artikel 26 van het model-belastingverdrag van de OESO wordt gebruikt, zowel wegens de gelijkenissen tussen de gebruikte concepten als wegens de verwijzing naar de OESO-verdragen in de toelichting bij voorstel voor een richtlijn van de Raad COM(2009) 29 definitief van 2 februari 2009 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, dat tot de vaststelling van richtlijn 2011/16 heeft geleid. Volgens het commentaar op dat artikel dat op 17 juli 2012 door de Raad van de OESO is vastgesteld, staat het de verdragsluitende staten niet vrij om „fishing expeditions” te ondernemen of inlichtingen op te vragen, waarvan het niet aannemelijk is dat deze relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Er moet juist een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn.*

SCHEIDING PRIMAIR  
UNIERECHT &  
VERDRAGSRECHT  
(PRIVE-LEVEN)

- §73 :

*Wat de justitiabele betreft volgt uit het antwoord op de tweede vraag dat hij moet worden geacht het recht te hebben om voor een rechter aan te voeren dat het inlichtingenverzoek niet met artikel 5 van richtlijn 2011/16 in overeenstemming is en dat het daaruit voortkomende bevel onwettig is, wanneer de aangezochte autoriteit zich in voorkomend geval niettemin tot hem zou wenden met een bevel ter verkrijging van de gevraagde inlichtingen.*

⇒ **Bemerkt dat dit recht op betwisting NIET is geregeld door de Belgische omzettingswet noch door het Vlaams Decreet – Zie Vlaams Decreet DAC : de afdeling wetgeving RvST had reeds problemen met onduidelijke normen & rechten van verdediging als mogelijks disproportioneel voor de vereisten van artikel 22 Grondwet (privé-leven) (RvSt, afd. Wetgeving, advies 56.623/3 van 4 februari 2013 - Ontwerp van decreet betreffende de administratieve samenwerking op belastingsgebied, *Parl.St.*, Vlaams Parlement, 2012-2013), stuk 2017 – I, p. 65 e.v.). – noteer ook dat het decreet DAC van 2013 belastingontduiking beoogde tegen te gaan <=> ontwijking federale omzettingswet & Decreet DAC 6 ?**

## SCHEMING PRIMAIR UNIERECHT & VERDRAGSRECHT (TEGENBEWIJS)

- De Richtlijn geeft geen definitie van het risico op fiscale ontwijing.
- Het normdoel is te handelen tegen agressieve plannings-technieken (consideransen 1, 9 en 14, cfr. ook Anti-Misbruik Richtlijn (EU) 2016/1164).
- Main benefit test om het vermoeden te weerleggen dat ontstaat bij aanwezigheid van een van de wezenskenmerken, dit staat los van de proportionaliteitsvereisten waar de wezenskenmerken aan behoren te voldoen.
- Schema van de Richtlijn:
  - Veronderstellen risico op fiscale ontwijing of fiscaal misbruik op basis van de wezenskenmerken.
  - Veronderstellen dat deze ontwijing of misbruik een van de voornaamste doelstellingen is.
  - Op die wijze verantwoord dat de belastingplichtige de grensoverschrijdende constructie moet aangeven.

Nuance: enkel bij bepaalde wezenskenmerken kan er weerlegd worden.

- + Automatische uitwisseling van de bekomen inlichtingen
  - => quid vereiste gewoonlijke informatiebronnen ?
  - => quid vereiste pertinentie ?

SCHEIDING  
PRIMAIR UNIERECHT  
& VERDRAGSRECHT  
(TEGENBEWIJS)

Is deze cascade van vermoedens nog proportioneel te noemen, laat staan buiten de vennootschapsbelasting om?

- Lijkt sterk op phishing ( $\Leftrightarrow$  zie HvJ, 16 mei 2017)
- Doel voor ogen houden (consideransen 1, 9 en 14) : handelen tegen agressieve fiscale planningsconstructie
- Verwijzing naar aanbeveling Europese Commissie van aanwijzing van wettelijke doch agressieve fiscale constructies :
  - a) aanwezigheid van een wettig fiscaal voordeel,
  - b) kenmerk wijst op voornaamste bedoeling om dit wettig fiscaal voordeel te kunnen bekomen.

= Belastingplichtige / intermediair moet altijd kunnen weerleggen dat handeling ook een ander oogmerk dan een fiscaal oogmerk had om niet te moeten melden (zie artikel 65 (3) VWEU).

= Principiële schending primair Unierecht door DAC 6 ?

MIDDEL D

MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

DI  
(HOOFDORDE)  
VERPLICHTE MELDING  
AAN NATIONALE  
AUTORITEITEN

Meldingsverplichtingen : overheden niet onderworpen aan het voorafgaandelijk uitputten door DAC 6 van andere informatiebronnen. Integendeel, 'automatische aangifte' gecombineerd met automatische informatie-uitwisseling.

-> uitholling van belangrijke voorwaarde gesteld door HvJ bij DAC-basisrichtlijn (cfr. HvJ, 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz*)

Meldingsverplichtingen : voorwaarde van de waarschijnlijke relevantie om correct te belasten valt de facto ook weg (cfr. idem).

-> problematisch om proportionaliteitschecks te doen bij inmenging in privé-sfeer

Inmenging in privé-sfeer even belangrijk voor rechtspersonen (cfr. idem). De consideransen 27 en 28 van de DAC-richtlijn onderlijnden dit wel nog.

Beschermingsniveau Handvest kan niet minder zijn dan EVRM.

-> prejudiciële vraag aan de orde (gaat immers over conformiteit van secundair unierecht met primair unierecht)

MIDDEL D  
MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

DI  
(HOOFDORDE)  
VERPLICHTE MELDING  
AAN NATIONALE  
AUTORITEITEN  
(VERVOLG)

Andere bepalingen primair Unierecht die hier spelen:

- Artikel 5 VEU: proportionaliteit en subsidiariteit
- Artikel 115 VWEU: richtlijnen inzake directe belastingen moeten ingrijpen op het functioneren van de interne markt.
- Artikelen 26(2), 49, 56 en 63 VWEU: vrij verkeer personen, diensten, kapitaal.

Uitgangspunt: grensoverschrijdende constructies genieten per definitie van de verdragsbescherming voor de vrijheden + meldingsplichten beperken deze vrijheden =>

-> HvJ, 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16) : restricties **door nationale wetgeving** enkel toegelaten voor zuiver kunstmatige constructies. Het vermoeden van dit zuiver kunstmatig karakter dient geval per geval bewezen.

-> **Richtlijnen** moeten net als nationale wetgeving aan deze verplichting voldoen, zie HvJ, 26 februari 2019, C-115/16, C-118/16, C-299/16) => **er kan geen algemeen onweerlegbaar vermoeden van belastingontwijking worden ingevoerd.**

MIDDEL D  
MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

DI  
(HOOFDORDE)  
VERPLICHTE MELDING  
AAN NATIONALE  
AUTORITEITEN  
(VERVOLG)

Ingrijpen in de werking van de interne markt ? Ja, maar wel op een schadelijke manier (grote administratieve overlast).

Is deze overlast proportioneel te verantwoorden door de gevolgen voor de Schatkist van Lidstaten? Doel misschien OK, maar wijze waarop ('wezenskenmerken') problematisch: gaat veel verder dan noodzakelijk in de administratieve overlast.

-> Volstaan de anti-misbruik bepalingen ?

Considerans II Anti-Misbruik Richtlijn spreekt van 'niet authentieke constructies' ; considerans 14 van bestreden richtlijn spreekt van 'dezelfde (!) constructies'.

Quid keuzevrijheid belastingplichtige ?

= Niet toepasbaarheid DAC 6 in zijn geheel is aan de orde.

MIDDEL D  
MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

D2  
(SUBSIDIAIR)  
ANDERE MATERIES  
DAN  
VENNOOTSCHAPS-  
BELASTING

- Proportioneel om regeling in te voeren voor andere materies dan vennootschapsbelasting ?
- Artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU verzetten zich tegen maatregelen die leiden tot meer formaliteiten en kosten voor grensoverschrijdende operaties.
- DAC-richtlijn voorziet al procedure om inlichtingen te krijgen, waar wel proportionaliteit, subsidiariteit en tegensprekelijkheid gerespecteerd wordt.
- Anti-misbruik richtlijn beperkt zich tot de vennootschapsbelasting.
- Problematisch dat er mindere bescherming is bij vermoedens van fiscale ontwijking dan bij vermoedens rond misbruik.
- Te ruim toepassingsgebied botst met art. 52 Handvest (“beperkingen indien noodzakelijk en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang”).
- In de tekst geen minimum-drempel voor vrijstellingen.
- Situatie vennootschapsbelasting / andere materies: objectief verschillend, toch wordt met zelfde parameters gewerkt = geen proportionele verantwoording voor uitbreiding naar andere materies (onder meer ongeschikte wezenkenmerken).



MIDDEL D  
MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

D3  
(MEER SUBSIDIAIR)  
GEEN LOGISCHE OF  
NOODZAKELIJKE  
BAND TUSSEN  
CRITERIA  
OPGENOMEN IN  
ANNEX 4 EN FISCALE  
ONTWIJKing OF  
MISBRUIK

- Cascade van vermoedens (wezenskenmerk-> risico -> belangrijkste reden->aangifteverplichting)
- De lijst van wezenskenmerken is problematisch in het licht van de fundamentele vrijheden.
- Belangrijke rechtspraak HvJ, 7 september 2017, C-6/16, *Eqiom SAS* :
  - Doel moet zijn om constructies zonder economische substantie te viseren.
  - Algemeen vermoeden kan geen inbreuk vergoelijken.
  - Geen algemene criteria maar individuele benadering.
- Art. 17 BUPO verzet zich tegen willekeurige of onwettige inmenging in het privé-leven.
- Techniek met wezenskenmerken onderworpen aan vereisten van noodzakelijkheid en proportionaliteit inzake kunstmatig karakter constructie om voordeel te behalen.
- DAC6-richtlijn viseert agressieve fiscale planning (fiscaal voordeel het belangrijkste of schending normdoel fiscale bepaling)
- Aanbeveling van de Commissie 6/12/2012 ivm agressieve fiscale planning (C(2012) 8806 final) : **fiscale planning is wettig**; agressief karakter blijkt uit inspelen op subtiliteiten of incoherenties om minder belasting te betalen **door kunstgreep**; gevaar goed functioneren interne markt en uithollen belastinginkomsten indien op grote schaal + oplijsting heldere indicaties voordeel + kunstgreep.
- HvJ, 16 mei 2017, C-682/15, *Berlioz* :
  - Proportionaliteit ook te maken met pertinentie inlichtingen
  - Indien geen betwisting/tegensprekelijkheid rond pertinentie uitholling van rechtsbescherming tegen arbitraire inmenging.

MIDDEL D

MELDINGS-  
VERPLICHTING  
SCHENDT  
PRIMAIR UNIERECHT

D4  
ONMOGELIJKHEID  
WEERLEGGEN  
VERMOEDEN

Naargelang categorie in Annex IV is er mogelijkheid van weerleggen van het vermoeden of niet.

-> art. 65(3) VWEU (geen willekeurige discriminatie of verkapte beperking) verzet zich tegen onweerlegbare vermoedens wanneer er een reële aanwezigheid is op het grondgebied van twee lidstaten.

-> Handvest & fundamentele vrijheden : meldingsplicht moet proportioneel en noodzakelijk ten opzichte van normdoel + recht om in te roepen dat dit niet zo is.

POLL  
QUESTION  
# 2

Voldoet deze richtlijn DAC 6 in directe belastingen naar uw mening aan de vereisten van subsidiariteit en het bevorderen van een betere werking van de interne markt ?

MIDDELEN E, F, G

SCHENDING  
GRONDRECHTEN

Overtreden wetsbepaling gesanctioneerd, maar sancties moeten de standaarden van het EVRM respecteren, dit geeft een weerslag op de vereisten van duidelijkheid voor deze normen.

-> aandacht voor grondwetsartikelen 10, 11, 12, 14, 170, 170§2, 172 en 190

-> evaluatie in functie van artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM

Gebrek aan heldere normen, bijvoorbeeld:

- marktklare constructie
- verbonden onderneming
- deelnemers
- actieve rol
- ...

# AANTASTING GRONDRECHTEN

Boetes: 1.250 tot 50.000 EUR, KB bepaalt schaal

Art. 6 EVRM speelt:

- algemene draagwijdte
- straffen om gedraging te verhinderen
- preventief en repressief
- aanzienlijke omvang (+ nuance)

Administratieve boetes in fiscale sfeer niet uitgesloten van toepassingsgebied (cfr. EHRM, 23 november 2006, *Jussila t. Finland* (73.053/01), HvJ, 26 april 2017, C-564/15, *Farkas*, Gw.H, nr. 2020-032, 20 februari 2020 (BTW-boetes)).

Straf moet proportioneel zijn (algemeen rechtsbeginsel, rechtstreeks in te roepen).

Strafbare norm moet **duidelijk** zijn omschreven om een straf te kunnen verantwoorden (Dus wie, wat en wanneer strafbaar?).

## BESTREDEN BEPALINGEN

-

### IV. SCHENDING VAN PRIMAIR UNIERECHT, VERDRAGSRECHT & GRONDWET

2/ **Richtlijn (EU) 2018/822, artikelen 1 1b) en 1 1,6** zoals omgezet door de artikelen 3, 4° tweede alinea en 5, eerste alinea, 20, 4° tweede alinea en 22, eerste alinea, 35, 4de alinea en 37, eerste alinea, 49, 4° tweede alinea et 51, eerste alinea, federale omzettingwet (samengelezen met artikelen 18, 31, 33 en 47) :

⇒ **meldingsplicht voor sommige tussenpersonen (WIE),**

zonder proportionele verantwoording in het licht van :

- Artikelen 20, 48(1), 49, 51 en 52 Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikel 17 BUPO : Eerbiediging privé-leven;
- Artikelen 10, 11, 12, 14, 170§2 en 172 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel, bepalingen vervolging en heterdaad, nulla poena sine lege, fiscaal legaliteitsbeginsel.

MIDDEL E  
SCHENDING  
GRONDRECHTEN  
DEFINITIE TWEEDE  
CATEGORIE VAN  
TUSSENPERSONEN

- Wettekst neemt de tekst van de richtlijn letterlijk over:

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

=> geen heldere definitie,

=> deelnemen aan grensoverschrijdende constructie betekent niet in staat zijn om een geldige melding te doen (toegang info vereist),

=> gebrek aan rechtszekerheid

MIDDEL E  
SCHENDING  
GRONDRECHTEN  
DEFINITIE TWEEDE  
CATEGORIE VAN  
TUSSENPERSONEN  
(VERVOLG)

In de voorbereidende documenten Europese Commissie werden duidelijkere begripsomschrijvingen gehanteerd : 2<sup>de</sup> categorie gelieerd aan organisatie / commercialisatie / beheer in EU in de plaats van 1<sup>ste</sup> categorie indien niet in EU gevestigd.

De tweede categorie beperkt tot cruciale ‘ondersteuners’ van ‘promotors’ gevestigd buiten de EU.

**Manifest relevant onderscheid voor meldingsplicht intermediairs door een duidelijke contractuele band :**

Bij gebrek aan contractuele band is het moeilijk/onmogelijk alle gevraagde inlichtingen te bekomen.

Moreel element (“weten of behoren te weten”) leidt naar niet toegelaten negatieve bewijslast (men kan niet bewijzen iets NIET te hebben geweten = duivelsbewijs).

Gelijke behandeling voor duidelijk ongelijke categorieën zonder redelijke verantwoording.



MIDDEL E  
SCHENDING  
GRONDRECHTEN  
DEFINITIE TWEEDE  
CATEGORIE VAN  
TUSSENPERSONEN  
(VERVOLG 2)

Brede invulling van het begrip 'intermediair' holt de goede werking van de Richtlijn uit.

Effect wordt versterkt door toepassingsgebied naar verschillende fiscale takken uit te breiden.

Heel veel personen geïsoleerd, doch ook beperkingen in de toelichting (niet af te leiden uit wettekst!): wie factuur opmaakt, enz. is geen intermediair.

Groot probleem van voorspelbaarheid.

Cfr. Conseil constitutionnel français (arrest 2013-685, 29 december 2013) : duidelijke definities vereist om advocaten meldingsplicht te kunnen opleggen & te bestraffen.

## BESTREDEN BEPALINGEN

### IV. SCHENDING VAN PRIMAIR UNIERECHT, VERDRAGSRECHT & GRONDWET

3/ Richtlijn (EU) 2018/822, **artikelen 1 1b), 1 1,2), 1 1,6)** zoals omgezet door de artikelen 5, eerste alinea, 10§2, 22, eerste alinea en 27§2, 37, eerste alinea en 42§2, 51, eerste alinea en 56§2 federale omzettingwet (samengelezen met artikelen 18, 31, 33 en 47) :

⇒ **aanvang meldingsplicht onderscheiden fases van grensoverschrijdende constructies (WAT & WANNEER),**

zonder proportionele verantwoording in het licht van :

- Artikelen 20, 48(1), 49, 50, 51 en 52 van het Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken, subsidiariteitsbeginsel, reikwijdte en uitlegging gewaarborgde rechten;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikelen 10, 11, 170 en 170§2 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel en fiscaal legaliteitsbeginsel.

MIDDEL F

SCHENDING  
GRONDRECHTEN

DEFINITIE-PROBLEEM  
SPEELT IN ELKE FASE VAN  
DE  
GRENSOVERSCHRIJDENDE  
CONSTRUCTIE

- De definities zijn niet helder genoeg om zonder dubbelzinnigheid het begin van de aangiftetermijn te bepalen.
- Voor de intermediair is het soms onmogelijk te weten wanneer er een termijn aanvangt door prestaties vanwege anderen.
- Mogelijkheid van strafverzwaring bij niet-aangifte in een vorige fase => gevaar van dubbele of driedubbele bestraffing
- EHRM (2019) wijst op band tussen voorspelbaarheid en persoonlijke aansprakelijkheid.
- Gevaar voor cascade-bestraffing ! In de praktijk is gemeenschappelijke contractuele band nodig om aan alle verplichtingen redelijkerwijze te kunnen voldoen.
- Proportionaliteit wordt geconcretiseerd in Memorie van Toelichting, mildering (bvb. tweede opinie) niet in lijn van wetsbepalingen.

## BESTREDEN BEPALINGEN

### IV. SCHENDING VAN PRIMAIR UNIERECHT, VERDRAGSRECHT & GRONDWET

4/ Richtlijn (EU) 2018/822, **artikelen 1, 2 en 1, 6** zoals omgezet door de artikelen 61 en 62 federale omzettingwet (samengelezen met artikelen 18, 31, 33 en 47) :

⇒ **retroactieve meldingsplicht (WANNEER),**

zonder proportionele verantwoording in het licht van :

- Artikelen 20, 48(1), 49, 50, 51 en 52 van het Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken, subsidiariteitsbeginsel, reikwijdte en uitlegging gewaarborgde rechten;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel, Vervolging – Heterdaad, nulla poena sine lege, fiscaal legaliteitsbeginsel, bekendmakingsverplichting.

MIDDEL G

SCHENDING  
GRONDRECHTEN

PROBLEEM VAN  
RETROACTIEVE  
SANCTIES

- Terugwerkend vanaf 25 juni 2018.
- Artikel 7 EVRM legt absoluut verbod retro-activiteit voor strafbepalingen op.
- Hoe kan men zich voorbereiden op formaliteiten als men er de draagwijdte nog niet van kent ?
- Algemene administratieve boetes (art. 445 WIB) nog aan de orde, ook in coronatijden.
- Proportioneel om betrokkenheid van jaren geleden nog te bestraffen ?
- In de memorie van toelichting een verzachting van de straffen omwille van retro-activiteit: wankele en niet toelaatbare basis.
- Voor de andere materies dan deze beoogd door de Richtlijn geen verantwoording omdat geen retroactiviteit dan verplicht is.

## BESTREDEN BEPALINGEN

### V. UNIEKE ROL ADVOCATEN IN RECHTSTAAT

5/ Richtlijn (EU) 2018/822, **artikel 1 1,2)** zoals omgezet door de artikelen 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 en 55 federale omzettingwet :

⇒ **het gelijk behandelen van advocaten met andere beroepsgroepen met een wettelijk beroepsgeheim,**

zonder proportionele verantwoording in het licht van :

- De artikelen 7, 8.1, 20, 47, 48, 51, 52 en 53 van het Handvest (privé-leven, persoonsgegevens, gelijkheidsbeginsel, recht op doeltreffende voorziening in rechte en onpartijdig gerecht, vermoeden van onschuld, subsidiariteitsbeginsel, evenredigheidsbeginsel).
- De artikelen 6.3 en 8 van het EVRM :
  - Rechten vervolgde
  - Recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven
- Artikelen 10, 11, 22, 29 en 170 van de Grondwet :  
gelijkheidsbeginsel, eerbiediging privé- en gezinsleven, briefgeheim, fiscaal legaliteitsbeginsel.
- Recht op vrije meningsuiting (EVRM, art. 10 & Grondwet, art. 19).

MIDDEL H  
SCHENDING  
GRONDRECHTEN

ROL ADVOCaat EN  
CLIENT

Zie vervolg webinar door Mr. Sabrina Scarna.