



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 3/2024
van 11 januari 2024
Rolnummers : 7481, 7510, 7511 en 7521**

In zake : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes en door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, 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 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020, tweede editie) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 46/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 maart 2021, tweede editie, heeft het Hof die ordonnantie gedeeltelijk geschorst.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 3 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 februari 2021, heeft de « *Ordre des barreaux francophones et germanophone* », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderde de verzoekende partij eveneens de schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 95/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 7 februari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 5 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 februari 2021, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 96/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 17 januari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 23 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 25 februari 2021, heeft het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo en Mr. L. Proost, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7481, 7510, 7511 en 7521 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Molitor, Mr. V. Feyens, Mr. O. Vanleemputten en Mr. M. de Mûelenaere, advocaten bij de balie te Brussel, heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Brusselse Hoofdstedelijke Regering heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers D. Pieters en E. Bribosia te hebben gehoord, beslist :

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

- dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en

- dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 28 juni 2023 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

De verzoekende partijen hebben aanvullende memories ingediend.

Ingevolge de verzoeken van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7510, 7511 en 7521 om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 31 mei 2023 de dag van de terechtzitting bepaald op 28 juni 2023.

Op de openbare terechtzitting van 28 juni 2023 :

- zijn verschenen :
- . Mr. P. Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481;
- . Mr. S. Scarnà en Mr. J. Noël, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7510;
- . Mr. P. Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511;
- . Mr. F. Judo, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7521;
- . Mr. V. Davain, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. C. Molitor en Mr. M. de Mûelenaere, voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers D. Pieters en E. Bribosia verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is het beroep tot vernietiging onontvankelijk wat de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7481 betreft. Het gaat om een feitelijke vereniging die niet voldoet aan de vereisten die gelden voor 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.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist het belang van de verzoekende partij in de zaak nr. 7510. Enkel die bepalingen die kunnen raken aan het beroepsgeheim van de advocaten, kunnen door de verzoekende partij worden aangevochten.

A.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist de ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7481, aangezien de uiteenzetting van de verzoekende partijen niet duidelijk is en niet toelaat te begrijpen hoe de bestreden bepalingen de zeer talrijke opgesomde referentienormen zouden schenden. De structuur van het verzoekschrift laat nauwelijks toe met zekerheid de verschillende middelen en hun inhoud te onderscheiden.

Ten gronde

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7481

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 4 en 6 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020), van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, lid 3, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten. Zij voeren aan dat het mogelijk is artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 zo te interpreteren dat belastingplichtigen en intermediairs, wanneer zij gelijktijdige meldingsplichten zouden hebben in meerdere lidstaten, enkel aan die verplichtingen moeten voldoen voor zover zij een persoonlijk aanknopingspunt hebben met het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Dit heeft volgens de verzoekende partijen binnen de Belgische economische en monetaire unie een onverantwoord verschil in behandeling tot gevolg, dat de doelstellingen van de aangevoerde bepalingen in het gedrang brengt. Ze verwijzen daarbij naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, dat volgens hen ten onrechte werd gevolgd.

A.3.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt dat het eerste middel, dat als enig middel niet reeds werd opgeworpen in de zaak nr. 7443, bijzonder obscuur is. In zoverre het middel de omzetting, door de gewesten, 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) ter discussie lijkt te stellen, verwijst de Brusselse Hoofdstedelijke Regering naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State bij de federale wetgeving, waaruit duidelijk blijkt dat dit middel niet gegrond is.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7481

A.4.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een tweede middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat de ordonnantie de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven.

In het kader van de eerste twee middelen vragen de verzoekende partijen het Hof de volgende vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schenden de richtlijnen (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 en (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, in hun geheel genomen de artikelen 2, 4(3), 5 en 6 VEU, al dan niet samengelezen met de artikelen 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU en de artikelen 7, 8.1 en 47 van het Handvest, doordat deze richtlijnen, ten eerste, verplichtingen invoeren 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 en zo

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

A.4.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt in hoofdorde dat het middel onduidelijk en bijgevolg onontvankelijk is. In ondergeschikte orde voert de Brusselse Hoofdstedelijke 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 derde middel in de zaak nr. 7481

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een derde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Zij klagen aan dat de informatieverplichtingen die in de ordonnantie worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoonde dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

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

« 1. Dienen de artikelen 4(3), 5(4) en 6 VEU, samen gelezen met de artikelen 2(5), 6 (g), 16(1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) en 115 VWEU en de artikelen 7, 8, 20, 47 tot 53 van het Handvest, dat minstens in een gelijke bescherming dient te voorzien als het artikel 8 EVRM, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de gehele richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, dan wel tegen de bepalingen in de artikelen 1ste, 1 b), 1,2 en de bijlage IV die aan Lidstaten opleggen om volgende verplichtingen om te zetten in nationale of regionale normen :

- Door meldingsverplichtingen inzake inlichtingen die mogelijks reeds bekend zijn aan deze nationale overheden onder bestaande Europese regels van uitwisseling van informatie of kunnen worden opgevraagd voor het tegengaan van misbruiken ?

- Op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting waarvan niet is aangetoond dat grensoverschrijdende fiscale planning tot ernstige derving van inkomsten leidt uit die andere belastingen ?

- Kan een dergelijke meldingsverplichting 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 van die grensoverschrijdende constructie 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 1ste, 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 of regionale rechtsnorm die deze Europese norm omzet, noch de Europese norm zelf, dan nog kunnen worden toegepast in overeenstemming met het primair Unierecht ?
- Een nationale of regionale 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, zonder aan te tonen dat in deze materie door grensoverschrijdende constructies in belangrijke mate minder inkomsten worden geïnd ?
- Een nationale of regionale rechtsnorm die deze Europese norm omzet proportioneel verplicht is om de meldingsplicht te beperken tot één of meerdere 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 ?
- In geval van niet-aangifte in alle gevallen de mogelijkheid tot het leveren van een tegenbewijs is toelaten dat de grensoverschrijdende constructie geen belastingvoordeel als voornaamste oogmerk had dat ontstond uit een agressieve fiscale planning of dat het een constructie met een werkelijke economische realiteit betreft ? ».

A.5.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt dat het bestaan van andere initiatieven in het EU-recht met een gelijkaardige doelstelling, niet noodzakelijk betekent dat de meldingsplicht niet noodzakelijk is bij de bestrijding van de maatschappelijk ongewenste effecten van agressieve fiscale planningsconstructies. Voor het overige voert zij aan dat het middel onduidelijk is en louter bestaat in ongefundeerde veronderstellingen en beweringen. Met betrekking tot de wezenskenmerken, benadrukt de Brusselse Hoofdstedelijke 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 de ordonnantie. Voor het overige is de volledige argumentatie van de verzoekende partijen omtrent de zogenaamde « vermoedens » niet onderbouwd.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7481

A.6.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een vierde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip intermediair onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in de ordonnantie gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

A.6.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering merkt op dat uit het verzoekschrift niet blijkt dat de verzoekende partijen de definitie van intermediair onduidelijk vinden, maar dat zij in werkelijkheid enkel van mening zijn dat die definitie te ruim is, waardoor intermediairs verplicht zouden zijn inlichtingen te verstrekken waar zij geen toegang toe hebben. Dit berust op een foutieve lezing van de betrokken bepalingen, aangezien uit artikel 9/2, § 1, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EG » (hierna : de richtlijn van 26 juli 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 de ordonnantie van 29 oktober 2020.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7481

A.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een vijfde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115

van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

A.7.2. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is dat middel onontvankelijk bij gebrek aan uiteenzetting omtrent de wijze waarop de bestreden bepaling onduidelijk zou zijn.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7481

A.8.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een zesde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl ze pas op 6 november 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen.

A.8.2. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is het middel niet gegrond. De ordonnantie legt een toekomstige meldingsverplichting op, met dien verstande dat het voorwerp van de melding betrekking heeft op feiten die zich reeds hebben voorgedaan. Dit wordt bevestigd in het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State bij de federale wetgeving.

A.9. Met betrekking tot het vierde, vijfde en zesde middel vragen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 om aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Dienen de artikelen 20, 47 tot 53 van het Handvest, samen gelezen met het artikel 6 VEU, dat minstens in eenzelfde bescherming dient te voorzien als de artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM zo te worden uitgelegd dat zij onverenigbaar zijn met de bepalingen van de artikelen 1ste 1, b) (21), 1ste 1,2), elk samengelezen met het artikel 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 constructie en de gehele 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, die afzonderlijk of gezamenlijk de Lidstaten verplichten om in nationale of regionale wetgeving een meldingsverplichting om te zetten die oplegt aan hun rechtsonderhorigen :

- 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) (21), 1ste 1,2) (1) (7) (12) 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 en de gehele 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 dan 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 of onvolledigheid 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 of de relevante belastingplichtige dan vanaf het ogenblik waarop die intermediair of relevante belastingplichtige zelf een handeling heeft gesteld of daarvan kennis kreeg 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 tijdsintervallen 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 zevende middel in de zaak nr. 7481

A.10.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 leiden een zevende middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. Zij klagen aan dat zelfs de uitzonderingen waarin is voorzien op basis van het beroepsgeheim, gepaard gaan met verplichtingen om andere intermediairs dan wel belastingplichtigen op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

Zij voeren aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 die bepalingen schendt doordat uitgesloten wordt dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, 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 klagen eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, ertoe gehouden is de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen.

De verzoekende partijen 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 (3), 6 en 19 van het Verdrag van de Europese Unie, samengelezen met de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, die minstens in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens, en het artikel 16(1) van het Verdrag van de werking van de Europese Unie, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de gehele richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies inzake fiscale materies, die Lidstaten verplicht tot het omzetten van verplichtingen voor advocaten die zijn ingeschreven bij de ordes van advocaten van die Lidstaat en aan hun cliënten :

- In bepaalde gevallen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten uit te sluiten als verschoningsgrond ?
- 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, rekening houdende met de verhoogde vereisten van duidelijkheid voor normen die verplichtingen opleggen aan advocaten ?

. Aan andere personen dan hun cliënt de identiteit van hun cliënt, het voorwerp van de 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 verplichte 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 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 ? ».

A.10.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voert aan dat dit middel gelijkloopt met het zesde middel dat de verzoekende partijen opwierpen in de zaak nr. 7443, en met het eerste middel in de zaak nr. 7429. Zij verwijst naar haar memorie van tussenkomst in de zaak nr. 7429, waarin zij stelde dat de Vlaamse decreetgever, in zijn 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 » terecht en op correct wijze gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden die worden geboden door de richtlijn (EU) 2018/822. Dezelfde conclusie geldt ten aanzien van de ordonnantie van 29 oktober 2020. De vraag van de verzoekende partijen om de bestreden bepalingen te schorsen indien de prejudiciële vragen worden gesteld, is onontvankelijk.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7510

A.11.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 leidt een eerste middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 12, 14 en 190 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

A.11.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat het eerste middel niet-ontvankelijk is in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 190 van de Grondwet en van artikel 49, lid 3, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

A.12.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 merkt in eerste instantie op dat de niet-naleving van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 opgelegde verplichtingen wordt bestraft met administratieve geldboeten van 625 tot 12 500 euro of van 3 125 tot 50 000 euro en, in geval van bedrieglijk opzet of oogmerk om schade te berokkenen, van 2 500 tot 25 000 euro of van 12 500 tot 100 000 euro. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bevestigt zij dat die administratieve geldboeten strafrechtelijk van aard zijn, zodat de bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020 het wettigheidsbeginsel in zijn formele en materiële dimensie, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten moeten naleven.

A.12.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering doet gelden dat de sancties bedoeld in artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen strafrechtelijk karakter vertonen, zodat de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van de wettigheid van de sancties op strafrechtelijk gebied, niet-toepasselijk zijn. Ten eerste blijkt volgens haar uit de tekst van de ordonnantie en uit de parlementaire voorbereiding dat die sancties als administratieve geldboeten dienen te worden aangemerkt. Ten tweede betoogt zij dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen algemene draagwijdte heeft, aangezien het alleen van toepassing is op de intermediairs en de relevante belastingplichtigen in de zin van artikel 5 van dezelfde ordonnantie. Zij is daarenboven van mening dat de sancties geen repressief doel hebben. Ten derde betoogt zij dat de verzoekende partij niet aantoont dat de graad van strengheid van de opgelopen sancties het mogelijk maakt die als strafsancities aan te merken.

A.13.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 merkt vervolgens op dat, krachtens artikel 4 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, een intermediair verplicht is de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, aan de bevoegde overheid te verstrekken. Volgens haar zijn de bestreden bepalingen opzettelijk in vage en onduidelijke bewoordingen en begrippen uitgedrukt, zodat de adressaten van de ordonnantie van 29 oktober 2020 elke rechtszekerheid wordt ontnomen. Ten eerste merkt zij op dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 geen definitie geeft van het begrip « constructie », dat nochtans centraal staat. Volgens haar doet de door de ordonnantie van 29 oktober 2020 aangebrachte verduidelijking dat « een constructie [...] uit verscheidene stappen of onderdelen [kan] bestaan » vermoeden dat een constructie ook uit slechts één stap of onderdeel kan bestaan, wat de betekenis van dat begrip nog onzekerder maakt. Daarnaast stelt zij dat, in tegenstelling tot hetgeen in de parlementaire voorbereiding wordt gesuggereerd, het begrip « constructie » niet kan worden gedefinieerd aan de hand van de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 vastgestelde « wezenskenmerken ».

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

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

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

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

A.13.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering onderstreept dat elke ordonnantie een zekere mate van algemeenheid vertoont. Zij voegt eraan toe dat te dezen de belastingplichtige, eventueel bijgestaan door een professional, in staat is de financiële gevolgen van het gedrag dat hij aanneemt, vooraf te beoordelen. Zij doet gelden dat het Hof, bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), de grief heeft verworpen die is afgeleid uit het vage karakter van het begrip « marktklare constructie ».

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

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

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

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

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

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

A.14.1. Bovendien stelt de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 dat artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 voorziet in een retroactieve toepassing van de meldingsverplichtingen die zij oplegt. Zij onderstreept eveneens dat, terwijl de ordonnantie op 29 oktober 2020 werd gestemd, artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt dat de intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen uiterlijk op 28 februari 2021 de inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Volgens haar is de meldingsplicht aldus van toepassing sinds 25 juni 2018 en waren de intermediairs en de relevante belastingplichtigen niet in staat om, op die datum, te bepalen of de grensoverschrijdende constructie moest worden gemeld. De verzoekende partij doet gelden dat de terugwerkende kracht van de ordonnantie van 29 oktober 2020 niet absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Zij merkt in dat verband onder meer op dat de richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » de lidstaten heeft toegestaan om de termijn voor het melden van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 te verlengen tot uiterlijk 28 februari 2021.

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

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

A.14.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat, hoewel het waar is dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, de meldingsplicht harerzijds niet retroactief is. Zij merkt op dat luidens artikel 12, tweede lid, van de ordonnantie van 29 oktober 2020 de inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk op 28 februari 2021 dienen te worden meegedeeld. Zij verwijst op dat punt naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State. Vervolgens betoogt zij dat de eventuele retroactiviteit van de meldingsplicht in elk geval onontbeerlijk is voor de strijd tegen agressieve fiscale planning, die een doelstelling van algemeen belang is. Tot slot is zij van mening dat de verzoekende partij haar beoordeling in de plaats stelt van die van de ordonnantiegever wanneer zij doet gelden dat de toepassing van de ordonnantie op de dag van de inwerkingtreding ervan het mogelijk zou maken de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken.

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

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7510

A.15.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 leidt een tweede middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag

voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU. In het verzoekschrift tot vernietiging verdeelt zij dat middel in drie onderdelen en verzoekt zij het Hof verschillende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen.

A.15.2. In het eerste onderdeel voert zij aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 het recht op bescherming van het privéleven, het recht op een eerlijk proces en het beroepsgeheim van de advocaat schendt.

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

De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 herinnert aan de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het beroepsgeheim van de advocaat en doet vervolgens gelden dat artikel 2 van de richtlijn (EU) 2018/822 de lidstaten alle vrijheid van handelen heeft gelaten wat betreft het opleggen van de meldingsplicht aan de intermediairs die aan het beroepsgeheim onderworpen zijn. Volgens de verzoekende partij is, aangezien de ordonnantie van 29 oktober 2020 in een vrijstellingsregeling voorziet wanneer de intermediair onderworpen is aan het beroepsgeheim, de ordonnantiegever van oordeel dat de meldingsplicht een schending zou inhouden van het beroepsgeheim van de advocaat-intermediair. De verzoekende partij is van mening dat de bij de ordonnantie van 29 oktober 2020 ingevoerde vrijstellingsregeling het beroepsgeheim van de advocaat niettemin schendt. Zij onderstreept dat een intermediair die zich op die vrijstelling beroept, verplicht is een andere intermediair ervan in kennis te stellen dat hij zijn meldingsplicht niet kan nakomen. Volgens haar schendt een dergelijke kennisgeving aan een andere intermediair, die niet gebonden is door hetzelfde beroepsgeheim, noch door dezelfde deontologische regels, het beroepsgeheim. De verzoekende partij besluit daaruit dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 louter voorziet in een overdracht van de meldingsplicht naar een andere intermediair die niet aan het beroepsgeheim onderworpen is of, bij gebrek aan een andere intermediair, naar de relevante belastingplichtige. Volgens haar schendt het onthullen van inlichtingen die onder het beroepsgeheim vallen, door een andere intermediair of door de relevante belastingplichtige zelf, het beroepsgeheim van de advocaat. De verzoekende partij onderstreept ten slotte dat het beroepsgeheim van de advocaat minder goed beschermd wordt door de ordonnantie van 29 oktober 2020, die betrekking heeft op wettige constructies, dan door de antiwitwaswetgeving, die tot doel heeft bijzonder ernstige misdrijven te bestrijden. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof besluit zij dat het beroepsgeheim van de advocaat hoe dan ook moet worden beschermd wanneer de advocaat optreedt in het kader van zijn wezenlijke activiteiten, zijnde vertegenwoordiging in rechte en juridisch advies.

A.15.3. In het tweede onderdeel klaagt de verzoekende partij aan dat niet in een vrijstelling is voorzien voor de marktklare constructies. Zij verwijst in dat verband naar het arrest van het Hof nr. 167/2020, waarbij het Hof oordeelde dat de onmogelijkheid, voor de advocaten, om zich op het beroepsgeheim te beroepen met betrekking tot de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies niet in een redelijk verband van evenredigheid staat tot het nagestreefde doel.

A.15.4. In het derde onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, doordat alle intermediairs die gehouden zijn door een beroepsgeheim op dezelfde manier worden behandeld en doordat niet in afzonderlijke regels voor advocaten is voorzien.

A.16. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat de ingezamelde financiële en patrimoniale gegevens onder het recht op eerbiediging van het privéleven vallen van de belastingplichtige die betrokken is bij de te melden fiscale constructie, en niet onder het recht op eerbiediging van het privéleven van elke bij de constructie betrokken persoon, noch onder dat van de advocaat-intermediair. Volgens haar worden de geheimen van beroepsmatige aard van de advocaat-intermediair beschermd bij artikel 9/2, § 10, tweede lid, 3°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, terwijl de identiteit van de advocaat-intermediair onder het beroepsgeheim van de advocaat valt. Zij betoogt dat in elk geval in de aantasting van het recht op eerbiediging van het privéleven wordt voorzien bij een voldoende nauwkeurige wetsbepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en dat zij evenredig is met de nagestreefde doelstelling, in zoverre daarbij de ingezamelde gegevens nauwkeurig worden geïdentificeerd. Zij verwijst naar artikel 9/2, § 10, laatste lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013 en naar de artikelen 7 en 8 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

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

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betoogt dat de aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat in elk geval door een dwingende reden wordt verantwoord en dat zij strikt evenredig is. Volgens haar is het, vanuit het oogpunt van de belastingplichtige, van weinig belang dat de inlichtingen worden gemeld door de advocaat-intermediair of door een andere intermediair. Daarenboven is zij van mening dat, vanuit het oogpunt van de advocaat-intermediair, die laatste bij de bestreden bepaling van de meldingsplicht wordt ontslagen wegens zijn beroepsgeheim. Zij doet gelden dat wanneer verscheidene intermediairs bij dezelfde fiscale constructie betrokken zijn en zij op de hoogte zijn van hun respectieve optreden, die intermediairs kennis hebben van de inlichtingen die dienen te worden gemeld met betrekking tot de fiscale constructie waarbij zij betrokken zijn. Zij voegt eraan toe dat de te melden inlichtingen niet verschillen naar gelang van de professionele hoedanigheid van de intermediair. Zij verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wat betreft de grief die is afgeleid uit de ontstentenis van het optreden van de stafhouder als filter, en naar artikel 125 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure wat betreft de controle van de inachtneming van de ordonnantie van 29 oktober 2020. Tot slot betoogt zij dat er aan het Hof van Justitie van de Europese Unie niet langer een soortgelijke vraag dient te worden gesteld als die welke het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft gesteld.

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

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

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7511

A.17.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 leiden een eerste middel af uit de schending, door artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Zij voeren aan dat artikel 9/2, § 6, lid 5, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals

ingevoerd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, die bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, 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.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 vragen aan het Hof om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« Schendt artikel 8bis ter, § 5 van de Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zoals gewijzigd door de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, het recht op privé-leven, zoals gewaarborgd door artikel 8 van het Europees verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en artikelen 7 en 8 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie dd. 12 december 2007, het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd door artikel 6 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en artikel 47 van voormeld Handvest, en bijgevolg artikel 6, § 2 van het Verdrag van de Europese Unie (VEU), doordat het, in strijd met de achtste overweging voorafgaand aan de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, ertoe leidt dat de advocaat-intermediair verplicht wordt zijn beroepsgeheim te miskennen om te voldoen aan de ingestelde verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ? ».

En

« Schenden de artikelen 4, 6, 11, 12 van de Ordonnantie dd. 29 oktober 2020 tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure, artikel 8bis ter, § 5, van de Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zoals gewijzigd door de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, het recht op privé-leven, zoals gewaarborgd door artikel 8 van het Europees verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en artikelen 7 en 8 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie dd. 12 december 2007, het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd door artikel 6 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en artikel 47 van voormeld Handvest, en bijgevolg artikel 6, § 2 van het Verdrag van de Europese Unie (VEU), in de mate de er door de Brusselse wetgever in opgenomen verplichtingen, om iedere andere intermediair of, bij gebreke daaraan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen, het de advocaat-intermediair onmogelijk maakt die verplichtingen te respecteren zonder zijn beroepsgeheim te schenden, terwijl die maatregelen niet noodzakelijk zijn om het gestelde doel te bereiken ? ».

A.17.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt dat het eerste middel niet gegrond is. Zij verwijst voor wat betreft de definitie van marktklare constructies en de initiële meldingsplicht naar de rechtspraak van het Hof. Voor zover de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies al zou raken aan het beroepsgeheim, dan nog wordt dit volgens haar verantwoord door dwingende redenen van algemeen belang.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7511

A.18.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 leiden een tweede middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, 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.18.2. In het eerste onderdeel klagen zij aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Het is voor de advocaat immers onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

A.18.3. In het tweede onderdeel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 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.18.4. In het derde onderdeel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan 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.18.5. In het vierde onderdeel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in de mogelijkheid voorziet, voor de betrokken belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel gaat uit van dezelfde veronderstelling, maar dan in het geval dat de betrokken belastingplichtige niet de cliënt zou zijn.

A.18.6. Met betrekking tot het tweede onderdeel van het tweede middel, voert de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aan dat dit gebaseerd is op een hypothese die zich in werkelijkheid niet voordoet, omdat de andere intermediairs wier optreden de advocaat-intermediair bekend is, in de praktijk ook reeds op de hoogte zullen zijn van het optreden van die laatste én van de te melden inlichtingen. Ook andere intermediairs zijn overigens gehouden aan een discretieplicht en een professionele ethiek.

Voor de overige onderdelen van het tweede middel verwijst de Brusselse Hoofdstedelijke Regering naar het voormelde arrest nr. 167/2020, waarin deze niet ernstig werden bevonden.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7511

A.19.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 leiden een derde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Zij klagen aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Het is voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden. Zij verwijzen naar het voormelde arrest van het Hof nr. 167/2020.

A.19.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest nr. 167/2020, waarin een identiek middel van de verzoekende partijen niet ernstig werd bevonden.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7511

A.20.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 leiden een vierde middel af uit de schending, door artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Zij klagen aan dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 de bevoegde administratie toelaat de verstrekte of niet-voorgelegde inlichtingen te controleren bij de advocaat-intermediairs, zonder dat zij zich op het beroepsgeheim kunnen beroepen.

A.20.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt dat het middel is gebaseerd op een verkeerde veronderstelling en bijgevolg niet gegrond is. De bestreden regeling verandert niets aan artikel 125 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure, die toelaat zich tijdens een controle door de fiscale administratie te beroepen op zijn beroepsgeheim, net zoals daarin op federaal niveau in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is voorzien.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7511

A.21.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 leiden een vijfde middel af uit de schending, door artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 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, doordat die bepaling de inwerkingtreding regelt van de bepalingen die in de overige middelen worden aangeklaagd.

A.21.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voert aan dat het middel geen eigen draagwijdte heeft los van de overige middelen, en bijgevolg evenmin gegrond is.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7521

A.22.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een eerste middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. Zij klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7481.

A.22.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt dat het feit dat de beroepen van belastingadviseur en van accountant gereguleerd worden door een federale wet, op geen enkele wijze verhindert dat de richtlijn (EU) 2018/822 eveneens betrekking heeft op fiscale materies die onder de bevoegdheden van de gewesten vallen, waardoor de federale wetgever die richtlijn niet zelf had kunnen omzetten zonder de bevoegdheidverdelende regels te miskennen. Zij verwijst daarbij naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering benadrukt dat alle gewesten dezelfde aanknopingspunten gebruiken, wat onder andere het gevolg is van voorafgaand overleg. Geen enkele intermediair ontsnapt aan de meldingsplicht. Het verschil in behandeling is bijgevolg onbestaande.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7521

A.23.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt. Het middel sluit aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7481 en bij het tweede middel in de zaak nr. 7510. Zij vraagt aan het Hof om de volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie :

« Is Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldplichtige grensoverschrijdende constructies, in zoverre zij ertoe kan leiden dat intermediairs verplicht worden hun beroepsgeheim terzijde te schuiven op grond van vermoedens die zijn gebaseerd op het secundaire recht, bestaande met het primaire Unierecht, en met name met de artikelen 49, 56, 63 en 115 VWEU en de artikelen 7, 8 en 52 van het Handvest Grondrechten ? ».

A.23.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist de ontvankelijkheid van het middel in zoverre het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, bij gebrek aan uiteenzetting. Voor het overige is het een overlapping van het eerste middel, en verwijst zij dus ook naar haar antwoord op dat middel. Ook wat het subsidiariteitsbeginsel betreft, is het middel om die reden onontvankelijk. In ondergeschikte orde verwijst de Brusselse Hoofdstedelijke Regering naar de overwegingen bij de richtlijn (EU) 2018/822. Daaruit blijkt eveneens dat het optreden van de Europese Unie proportioneel is. De onduidelijkheden waarnaar de verzoekende partij verwijst, zijn onbestaande. Voor het overige loopt het antwoord van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering gelijk met haar antwoord op de middelen die worden opgeworpen in de zaak nr. 7481.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7521

A.24.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een derde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens haar doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt enerzijds of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt anderzijds. Zij bekritiseert het feit dat de bestreden bepalingen in het tweede geval het beroepsgeheim niet te beschermen.

A.24.2. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering berust dat middel op een verkeerde interpretatie van de ordonnantie van 29 oktober 2020. Het is bijgevolg ongegrond.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7521

A.25.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een vierde middel af uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs. Zij onderstreept dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs hiervan op gemotiveerde wijze in kennis moet stellen : ofwel zijn de andere intermediairs niet onderworpen aan het beroepsgeheim en schendt de verplichting tot gemotiveerde kennisgeving in dat geval het beroepsgeheim, ofwel zijn de andere intermediairs eveneens onderworpen aan het beroepsgeheim en is de laatste intermediair aldus, met schending van het beroepsgeheim, ertoe gehouden over te gaan tot de melding. Volgens haar vloeit hieruit voort dat, wanneer een intermediair samenwerkt met andere intermediairs, de bestreden bepalingen noodzakelijkerwijs leiden tot een schending van het beroepsgeheim.

In haar memorie van antwoord verzoekt de verzoekende partij het Hof om nog een bijkomende prejudiciële vraag te stellen 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 meldplichtige 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

meldplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldplicht 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 fiscaal adviseur die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verlenen van fiscaal advies, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

A.25.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering benadrukt dat de conclusies van het Hof in het kader van de verschillende schorsingsberoepen, ten aanzien van het beroepsgeheim van de advocaten, niet zomaar toepasbaar zijn in het kader van het beroep in de zaak nr. 7521. Het beroepsgeheim van de leden van de verzoekende partij in de zaak nr. 7521 heeft immers een andere inhoud.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

A.26. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verzoekt het Hof, in voorkomend geval, de gevolgen van eventueel te vernietigen bepalingen te handhaven, zowel voor het verleden als tot op het moment dat een nieuwe ordonnantie kan worden aangenomen, dit om de rechtszekerheid te waarborgen.

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

A.27. Bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Hof van Justitie heeft die vraag beantwoord bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963).

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

A.28.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 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.28.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 voert in haar aanvullende memorie aan dat het arrest van het Hof van Justitie, alsook de arresten die het Grondwettelijk Hof reeds in deze materie heeft gevelde, ertoe leiden dat artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoerd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, moet worden vernietigd. Zij argumenteert dat ook de verplichte vermeldingen opgesomd in artikel 9/2, § 10, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013 moeten worden vernietigd in zoverre die ertoe leiden dat de identiteit van de advocaat of het bestaan - en *a fortiori* de inhoud - van de juridische consultatie moeten worden gemeld. Tot slot voert zij aan dat de volledige ordonnantie van 29 oktober 2020 moet worden vernietigd op grond van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, alsook op grond van een mogelijke schending van de verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 « betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) ».

A.28.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 benadrukt in haar aanvullende memorie dat alle conclusies van het Hof van Justitie zonder meer toepasbaar zijn op alle intermediairs die gehouden zijn aan een beroepsgeheim, ongeacht of het advocaten betreft. Op zijn minst biedt het arrest van het Hof van Justitie een zeer nuttige indicatie voor de analyse van de situatie van de intermediairs, andere dan advocaten, die gehouden zijn aan een beroepsgeheim. In zeer ondergeschikte orde verzoekt zij om de uitspraak aan te houden tot het moment dat het Hof van Justitie antwoordt op de prejudiciële vragen die werden gesteld in het arrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

A.28.4. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 en de Brusselse Hoofdstedelijke Regering hebben geen aanvullende memorie ingediend.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van meerdere bepalingen van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020).

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

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

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

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

« Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak

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

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

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

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

[...]

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

in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6-8).

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, brengt de ordonnantie van 29 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 «houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de ordonnantie van 26 juli 2013).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

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

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;
- b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
- c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;
- d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;

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

[...]

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

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

B.1.4. Bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt een artikel 9/2 ingevoegd in de ordonnantie van 26 juli 2013. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of

relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling van die inlichtingen door de bevoegde autoriteit. Het nieuwe artikel 9/2, §§ 1 tot 3, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.5. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij een andere betrokken intermediair of andere betrokken intermediairs 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 9/2, § 6, vijfde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

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

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

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

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

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

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

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

B.1.6. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair op de hoogte brengt van de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 9/2, § 6, eerste lid, ligt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken bij de andere intermediair die op de hoogte werd gebracht, of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige (artikel 9/2, § 7, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020).

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

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

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

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

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

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

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

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

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

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

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

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

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

B.1.8. Artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt :

« Deze ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2020.

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

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

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

2° de in artikel 5, eerste lid, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020.

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

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid**Wat betreft de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7481*

B.2.1. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is het beroep tot vernietiging onontvankelijk wat de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7481 betreft. Het gaat om een feitelijke vereniging die niet voldoet aan de vereisten die gelden voor 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.

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. 7481 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 ordonnantie die 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 ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7481

B.3.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist eveneens de ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7481, aangezien de uiteenzetting van de verzoekende partijen niet duidelijk is en niet toelaat te begrijpen hoe de bestreden bepalingen de zeer talrijke opgesomde referentienormen zouden schenden. De structuur van het verzoekschrift laat nauwelijks toe met zekerheid de verschillende middelen en hun inhoud te onderscheiden.

B.3.2. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

Het Hof onderzoekt de middelen in de mate waarin zij aan die vereisten voldoen.

Wat betreft het belang van de verzoekende partij in de zaak nr. 7510

B.4.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist het belang van de verzoekende partij in de zaak nr. 7510.

B.4.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt; bijgevolg is de *actio popularis* niet toelaatbaar.

B.4.3. De ordonnantie van 29 oktober 2020 heeft een invloed op de wijze waarop een advocaat die ook optreedt als intermediair, diens functie uitoefent. Bijgevolg moet de exceptie worden verworpen.

Wat betreft de aanvullende memorie van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7481 en 7510

B.5. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 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 die afgeleid zijn uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels (eerste middel in de zaak nr. 7481 en eerste middel in de zaak nr. 7521)

B.6. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetskrachtige bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet in de regel dat van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en met de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

B.7.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 4 en 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat het mogelijk is die bepalingen zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan een meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest hebben. Dit zou leiden tot een verschil in behandeling dat ingaat tegen de federale loyaliteit en de economische en monetaire unie.

Het eerste middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel volledig aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7481.

B.7.2. Artikel 9/2, § 4 en § 8, tweede en derde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt :

« § 4. Wanneer de intermediair inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, dan

verstrekt hij deze inlichtingen enkel aan de in artikel 5, 6° bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit als het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de eerste plaats inneemt op de onderstaande lijst en als het voorwerp van de constructie in kwestie valt onder een belasting waarvan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de dienst verzekert :

1° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair fiscaal inwoner is;

2° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;

3° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;

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

Wanneer er overeenkomstig het eerste lid een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

[...]

§ 8. [...]

Wanneer de relevante belastingplichtige inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, dan verstrekt de relevante belastingplichtige deze inlichtingen enkel aan de in artikel 5, eerste lid, 6° bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit als het Brussels Hoofdstedelijk Gewest als eerste op de onderstaande lijst voorkomt en als het voorwerp van de constructie in kwestie valt onder een belasting waarvan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de dienst verzekert :

1° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige fiscaal inwoner is;

2° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige een vaste inrichting heeft die begunstigde van de constructie is;

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

4° het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige een activiteit uitoefent hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

Wanneer er op grond van het tweede lid een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.7.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 zet niet uiteen hoe de voormelde bepalingen enige invloed kunnen hebben op de federale bevoegdheid inzake de voorwaarden voor toegang tot dienstverlenende intellectuele beroepen. Het eerste middel in de zaak nr. 7521 is in die mate niet ontvankelijk.

B.7.4. Uit de uiteenzetting van de middelen kan worden afgeleid dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7481 en 7521 veronderstellen dat de voormelde criteria zo zijn geformuleerd dat zij toelaten dat een intermediair of een belastingplichtige zou kunnen ontsnappen aan een meldingsplicht wanneer hij niet voldoet aan de in voormelde bepalingen opgesomde criteria.

De voormelde bepalingen zijn enkel van toepassing wanneer een intermediair of een belastingplichtige verplicht is inlichtingen te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meerdere lidstaten. Wanneer op grond van de voormelde criteria, die zijn gebaseerd op artikel 8*bis ter*, leden 3, 4, 7 en 8, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822, geen inlichtingen moeten worden verstrekt aan de in artikel 5, 6°, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bedoelde bevoegde Belgische overheid, veronderstelt dit noodzakelijkerwijze dat die inlichtingen aan een andere autoriteit moeten worden verstrekt.

B.7.5. Het eerste middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7521, voor zover ontvankelijk, berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepalingen en zijn derhalve niet gegrond.

Ten aanzien van de overige middelen

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7481

B.8.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat

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

B.8.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 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.8.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019). Bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

B.8.4. 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.8.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510

B.9.1. Het derde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 klagen aan dat de informatieverplichtingen die in de ordonnantie worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoont dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

In het eerste onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 onder andere aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 een onverantwoorde inbreuk maakt op het recht op bescherming van het privéleven van de betrokken intermediairs en belastingplichtigen.

B.9.2. De voormelde middelen sluiten aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

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

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510

B.10.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip intermediair onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in de ordonnantie gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen. In haar eerste middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 onder andere aan dat de begrippen « constructie », « deelnemer », en « verbonden onderneming », alsook de kwalificatie « grensoverschrijdende » en de verschillende « wezenskenmerken » onvoldoende duidelijk gedefinieerd zijn.

B.10.2. De voormelde middelen zijn nagenoeg identiek aan de middelen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 aanvoeren ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019 in de zaak nr. 7407 (vijfde middel) en in de zaak nr. 7409 (eerste middel). Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

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

B.10.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.10.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7481

B.11.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.11.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

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

B.11.3. 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.11.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510

B.12.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl ze pas op 6 november 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen. Het eerste middel in de zaak nr. 7510, in zoverre het is gericht tegen artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, sluit hier deels bij aan.

B.12.2. Artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt :

« Deze ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2020.

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

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

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

2° de in artikel 5, eerste lid, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020.

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

Artikel 12, eerste lid, dient te worden geïnterpreteerd in die zin dat de bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020, die in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020 werd bekendgemaakt, uitwerking hebben met ingang van 1 juli 2020.

De ordonnantie van 29 oktober 2020, die in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020 is bekendgemaakt, is in werking getreden op 16 november 2020, zijnde de tiende dag vanaf de dag van de bekendmaking ervan, krachtens artikel 33, tweede lid, van de bijzondere wet van 12 januari 1989 betreffende de Brusselse instellingen.

B.12.3. Hoewel artikel 190 van de Grondwet het verbindend worden van een wet krachtige 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.12.4. Bij het verlenen van terugwerkende kracht aan een wet krachtige norm, dient de bevoegde wetgever evenwel rekening te houden met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.

B.12.5. 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.12.6. 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.12.7. Krachtens artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 28 februari 2021. Wanneer een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 of wanneer de intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020, begint de termijn van 30 dagen voor de melding te lopen op 1 januari 2021. In geval van marktklare constructies moet het eerste periodiek verslag uiterlijk op 30 april 2021 worden opgesteld.

B.12.8. Daar de datum waarop de in B.12.7 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van de ordonnantie van 29 oktober 2020 valt, is de meldingsplicht niet retroactief.

B.13. Het zesde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510, in zoverre het is gericht tegen artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, zijn 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. 7481 in het kader van hun zesde middel suggereren.

Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 7481

B.14.1. Het zevende middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen.

B.14.2. Het zevende middel in de zaak nr. 7481 is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen hebben aangevoerd in de zaak nr. 7443, en sluit aan bij de eerste twee middelen die werden aangevoerd in de zaak nr. 7429. Bij zijn arrest nr. 111/2023 van 20 juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) heeft het Hof zich over die middelen uitgesproken.

B.15.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 voeren aan dat artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, de in B.14.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.15.2. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 9/2, § 1, van de ordonnantie van 26 juli 2013).

B.15.3. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013). De gegevens die op dat moment moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats bij een natuurlijk persoon, fiscale woonplaats en fiscaal identificatienummer en, in voorkomend geval, de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- de 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.16.1. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is wat betreft de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies, zoals vervat in artikel 11/3 van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013), aangezien vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, kan worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder het beroepsgeheim vallen (B.9.3).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.16.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 niet gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd

bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.17.1. Met betrekking tot de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 111/2023 geoordeeld :

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

Ook al moet de regel van het beroepsgeheim wijken in geval van nood of wanneer een hoger geachte waarde hiermee in strijd is, toch dient te worden opgemerkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het bestreden decreet, een absolute en voorafgaande opheffing van het beroepsgeheim vastlegt ten aanzien van de periodieke verslagen omtrent marktklare constructies. In de parlementaire voorbereiding wordt die maatregel verantwoord door ‘ het feit dat de driemaandelijks 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.17.2. Artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt evenals artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals 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 » (hierna : het decreet van 26 juni 2020), dat de intermediair zich ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies niet kan beroepen op het beroepsgeheim. Uit de parlementaire voorbereiding bij die bepaling blijkt dat deze steunt op dezelfde verantwoording als de Vlaamse tegenhanger :

« Gelet op het feit dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien hij niet over de noodzakelijke informatie beschikt om deze melding te doen, kan voor die verplichting sowieso geen vrijstelling worden verleend. Een vrijstelling kan immers geen afschaffing van de meldingsplicht inhouden, gezien dit regelrecht zou indruisen tegen het doel van de richtlijn 2018/822/EU, en daarvoor overigens geen ruimte gelaten wordt door de richtlijn 2018/822/EU zelf » (*Parl. St.*, Brussels Hoofdstedelijk Parlement, 2019-2020, A-194/1, p. 16).

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voert geen elementen aan die tot een andere conclusie leiden.

B.17.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013.

B.18. In hun zevende middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1^o, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 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 partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden.

De inhoud van artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1^o, van de ordonnantie van 26 juli 2013 is soortgelijk aan die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013. Bij zijn

arrest nr. 111/2023 oordeelde het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.11.3). Met betrekking tot de situatie waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.11.2. Zoals is vermeld in B.5, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dat eveneens ten aanzien van andere spelers, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

‘ Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 “ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ” het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel *8bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 “ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ”, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn

meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ’.

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

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

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

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

32. Uit artikel 8bis ter, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt immers dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die ter uitvoering van de meldingsplicht moeten worden verstrekt, aangezien deze identificatiegegevens worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten. In geval van kennisgeving als

bedoeld in artikel 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 vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

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

45. Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8*bis ter*, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regeringen bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

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

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

op de hoogte was van de meldingsverplichtingen waaraan hij louter op grond van zijn hoedanigheid van intermediair rechtstreeks en individueel is onderworpen.

48. Wat ten tweede het argument van de Letse regering betreft dat de kennisgevingsplicht het risico vermindert dat de andere intermediairs erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste inlichtingen zal verstrekken aan de bevoegde autoriteiten en daarom zelf geen melding doen, 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°, 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.19. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen de verplichting die op grond van artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen.

B.20. Artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7510

B.21. Het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit dezelfde grieven als, enerzijds, degene die werd onderzocht in B.18 tot B.20 en, anderzijds, degene die werd onderzocht in B.9.1 tot B.9.3.

Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit dezelfde grief als degene die werd onderzocht in B.15.1 tot B.17.3.

Het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is gericht tegen het ontbreken van afzonderlijke regels voor de advocaten. Het onderzoek van dat onderdeel kan niet tot de vaststelling van een ruimere schending leiden dan datgene wat is vermeld in B.17.3 en B.19.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7511

B.22.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 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.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren aan dat artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, de voormelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies. Bovendien voeren zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag zou zijn.

B.22.2. Wat betreft de grief volgens welke het begrip « marktklare constructie » te vaag is, moet worden opgemerkt dat het onderzoek ten gronde van de vernietigingsberoepen tegen de wet van 20 december 2019 het Hof bij zijn arrest nr. 103/2022 ertoe heeft aangezet het Hof van Justitie de in B.10.2 vermelde prejudiciële vraag te stellen. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, dient te worden gewacht op het antwoord van het Hof van Justitie op die vraag.

B.22.3. Wat betreft de grief met betrekking tot het verbod, voor de advocaat-intermediair om zich op het beroepsgeheim te beroepen om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies, gaat het over dezelfde grief als degene die werd behandeld in B.15.1 tot B.17.3.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7511

B.23. Het tweede middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepalingen, 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.

B.24.1. In het eerste onderdeel van hun tweede middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Volgens hen is het voor de advocaat immers onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden. Dat onderdeel is identiek aan het eerste onderdeel van het tweede middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.24.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat dit onderdeel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling (B.10.2) :

« 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 ».

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.24.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

B.25.1. In het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 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.

B.25.2. Wat dat onderdeel betreft, is het middel identiek aan de grief die werd behandeld in B.18 tot B.20.

B.26.1. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan 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. Dat onderdeel is identiek aan het derde onderdeel van het tweede middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.26.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat dit onderdeel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling, aangezien de belastingplichtigen naar wie wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (B.14.2).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, eerste lid, 2°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.26.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

B.27.1. In het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511, klagen de verzoekende partijen aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in de mogelijkheid voorziet, voor de betrokken belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel gaat uit van dezelfde veronderstelling, maar dan in het geval dat de betrokken belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat zou zijn. Die onderdelen zijn identiek aan het vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.27.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat die onderdelen niet gegrond zijn omdat ze berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling :

« 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 :

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

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, derde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.27.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, zijn het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7511

B.28.1. Het derde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 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. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 klagen aan dat, op grond van artikel 9/2, § 5, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens hen is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden. Dat middel is identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.28.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het derde middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling :

« 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 ».

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 5, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.28.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het derde middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7511

B.29.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 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. De verzoekende partijen klagen aan dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 de bevoegde administratie toelaat de verstrekte of niet-voorgelegde inlichtingen te controleren bij de advocaat-intermediairs, zonder dat die zich op het beroepsgeheim kunnen beroepen. Ze verwijzen daarbij naar de nood aan een mechanisme zoals op federaal niveau daarin is voorzien in artikel 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

B.29.2. Artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wijzigt artikel 119 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure. Het gewijzigde artikel 119 bepaalt :

« § 1. In het kader van de uitvoering van de internationale en de Europese rechterlijke verplichtingen tot hulp- en bijstand in fiscale zaken van het Gewest en in het kader van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, beschikt de gewestelijke fiscale administratie over de in titel 2 van deze Codex omschreven bevoegdheden.

De gewestelijke fiscale administratie kan, in dit kader ook een beroep doen op de invorderingsmaatregelen voorzien in deze Codex en zijn uitvoeringsbesluiten.

§ 2. De bevoegde agent mag, in het kader van de in paragraaf 1 omschreven omstandigheden, wat betreft de uitvoering van de internationale en de Europeesrechtelijke verplichtingen tot hulp- en bijstand in fiscale zaken van het Gewest, geschreven attesten inzamelen, derden horen, een onderzoek instellen, en binnen de door hem bepaalde termijn - welke in geval van overmacht kan worden verlengd - van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die hij nodig acht om aan de hulp en bijstandsverplichtingen van het Gewest te kunnen voldoen.

De bevoegde agent mag, in het kader van de in de paragraaf 1 omschreven omstandigheden, wat betreft de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, geschreven attesten inzamelen, derden horen, onderzoeken instellen, en binnen de door hem bepaalde termijn - welke in geval van overmacht kan worden verlengd - van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die hij nodig acht om alle informatie die de relevante belastingplichtige zelf, dan wel middels zijn intermediair, in toepassing van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen heeft gemeld of diende te melden aan de in artikel 5, 6°, van de voormelde ordonnantie bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit, met inbegrip van de onderliggende documenten die hij voor of na de melding van diens intermediair heeft ontvangen, of die hij zelf heeft opgesteld met betrekking tot de meldingsplichtige constructie.

De bevoegde agent mag, binnen de door hem bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover hij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, van de betrokken intermediair of intermediairs alle informatie vorderen die in toepassing van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de voormelde ordonnantie diende te worden gemeld aan de in artikel 5, 6°, van de voormelde ordonnantie bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit, met inbegrip van de onderliggende documenten die de intermediair heeft opgesteld met betrekking tot een meldingsplichtige constructie en die na toepassing te hebben gemaakt van het tweede lid, niet werden overgemaakt.

Een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling wordt als een derde beschouwd waarop de bepalingen van het eerste en tweede lid onverminderd van toepassing zijn.

§ 3. De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, eerste lid, kan een administratieve geldboete van 125 euro tot 50.000 euro opleggen aan :

1° de personen die weigeren mee te werken aan het in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde onderzoek;

2° personen die de krachtens paragraaf 2, eerste lid, ingevorderde inlichtingen niet of niet tijdig verschaffen.

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

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

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

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

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

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

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

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

B.29.3. Artikel 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt :

« Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim ».

Zoals de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aanvoert, voorziet artikel 125 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure in een nagenoeg identieke regeling, die de advocaat-intermediair toelaat zich op zijn beroepsgeheim te beroepen in het kader van de toepassing van artikel 119 van dezelfde Codex :

« Wanneer een krachtens de afdelingen 2 tot en met 4 van hoofdstuk 5 van titel 2 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de gewestelijke fiscale administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim ».

B.29.4. Het vierde middel in de zaak nr. 7511 berust op een verkeerde veronderstelling en is derhalve niet gegrond.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7511

B.30.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 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, doordat die bepaling de inwerkingtreding regelt van de bepalingen die in de overige middelen worden aangeklaagd.

B.30.2. 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 vijfde middel in de zaak nr. 7511 dient derhalve niet te worden onderzocht.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7521

B.31. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de

fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt. Het middel sluit aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7481. Zoals is geoordeeld in B.8.4 en B.9.3 ten aanzien van die middelen, dient ook de uitspraak over het tweede middel in de zaak nr. 7521 te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste en vijfde prejudiciële vraag gesteld bij het arrest nr. 103/2022.

Wat betreft het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7521

B.32.1. Het derde middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7521 doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

Het vierde middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs.

B.32.2. Het Hof onderzoekt de middelen gezamenlijk.

B.33. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.16.1 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.34. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.17.1 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.17.2 en B.17.3 vermelde redenen heeft het Hof geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is dat de advocaten zich niet kunnen beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.17.2 en B.17.3 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.17.3 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, dient te worden vernietigd in zoverre het erin voorziet dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013.

B.35.1. Wat betreft de verplichting, voor elke intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht, heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, geoordeeld dat dit middel niet kon worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de

grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van mens, in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de voormelde richtlijn 2011/16/EU, erin voorziet dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat ertoe gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

B.35.2. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vierde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.32.1 vermelde middelen te worden aangehouden in zoverre zij betrekking hebben op de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, anders dan dat van de advocaat, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.36.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verzoekt het Hof, in voorkomend geval, de gevolgen van eventueel te vernietigen bepalingen te handhaven, zowel voor het verleden als tot op het moment dat een nieuwe ordonnantie kan worden aangenomen, dit om de rechtszekerheid te waarborgen.

B.36.2. 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.36.3. 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 Brusselse Hoofdstedelijke 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 bepalingen, wat betreft de toepassing ten aanzien van de advocaten-intermediairs, reeds werden geschorst in het arrest van het Hof nr. 46/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046). Het verzoek tot handhaving van de gevolgen dient bijgevolg te worden afgewezen.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG », zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure », in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren;

- vernietigt artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van dezelfde ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van dezelfde ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een intermediair die is gehouden aan een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, zich niet kan beroepen op dat beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de genoemde ordonnantie van 26 juli 2013;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

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

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

L. Lavrysen