

MEMORIE VAN ANTWOORD

VOOR :

1° De feitelijke vereniging **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, KBO nr. 0849.845.506, met zetel te 1081 Brussel, Jetselaan, 32, bus 4.00, in toepassing van artikel 702 Ger.W. vertegenwoordigd door haar algemeen lasthebber, de heer. **Paul VERHAEGHE**, Belg, wonende te 1083 Brussel, de Villegaslaan 6, bij wie keuze van woonplaats wordt gedaan,

2° **P.V.**

.

3° **G.D.G.**

.

Eisers

Welke woonplaats kiezen bij hun raadsman, Mr. Philippe Malherbe, advocaat, Louisalaan 65, bus 11 te 1050 Brussel.

TEGEN :

Het **Brussels Hoofdstedelijk Gewest**, vertegenwoordigd door de Brusselse Hoofdstedelijke regering, in de persoon van de heer Minister-President Rudi Vervoort, Hertogstraat 7 - 9, 1000 Brussel.

Verweerder ;

Met als raadsman, Mr. Cédric Molitor, Mr. Olivier Vanleemputten en Mr. Matthieu de Mûelenaere, advocaten, BV Bourtenbourg & C°, Zwitserlandstraat, 24 te 1060 Brussel.

Inhoudstafel

I.	DE VIJF BELGISCHE OMZETTINGEN :	5
I.A	De vijf Belgische normen die omzetten :	5
I.B.	De twee regimes van vrijstelling om reden van het beroepsgeheim :	6
I.C.	De inwerkingtreding :	8
I.D	De territoriale werking van de omzettende Belgische normen :	10
I.E	De evolutie van de door eisers ingeroepen argumenten.	11
I.F	Het arrest nr. 167/2020 dd. 17 december 2020 inzake advocaten :	13
-	Met betrekking tot de plicht tot kennisgeving :	14
-	Met betrekking tot de eigen meldplicht van de relevante belastingplichtige 14	
-	Met betrekking tot de uitsluiting van de vrijstelling :	15
-	Met betrekking tot de andere verplichtingen.	17
-	Met betrekking tot de deontologische instructies.	19
II.	SCHENDENDE NORMEN.....	21
III.	GESCHONDEN NORMEN.....	32
IV.	GEVOLGEN IN FEITE EN RECHTE	44
IV.A	Schending van de artikelen 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet en van de Economische en Monetaire Belgische Unie.....	45
IV.B	Schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet.....	48
IV.C.	Schending van het primair Unierecht door de meldingsplicht.....	49
IV.C.1	Aan de nationale overheden.....	49
IV.C.2	Inzake andere materies dan de vennootschapsbelasting.	54
IV.C.3	Door de enkele aanwezigheid van criteria zoals bedoeld in bijlage IV aan de richtlijn, die niet in een logische of noodzakelijke relatie staan met een risico op belastingontwijking of de aanwezigheid van praktijken van fiscaal misbruik. 57	
IV.C.4	Waarvan het fiscaal oogmerk niet het voornaamste oogmerk is maar dit vermoeden niet kan worden weerlegd.	61
IV.D tot F.	Schending van de fundamentele rechten van verdediging die gewaarbord worden door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en de Belgische Grondwet. 62	
IV.G.	Schending van de rechten beschermd door het Handvest van de fundamentele grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de Belgische grondwet betreffende de meldings- en kennisgevingsverplichtingen opgelegd aan advocaten en aangaande meldingsplichten opgelegd aan hun cliënten.	68
V.	ONTVANKELIJKHEID.....	84

V.1	De termijn.	84
V.2	Het belang.	84
-	Over de hoedanigheid :	84
-	Over het belang als advocaat bij de vordering tot vernietiging :	86
-	Over het belang als burger om de vernietiging te vorderen :	90
V.3	Standpunt van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.	91
-	Betreffende de hoedanigheid van eisers :	91
-	Betreffende het belang van eisers bij de vernietiging.	92
VI.	MIDDELEN	94
VI.A.	Schending van de federale loyaleit en het algemeen beginsel van de Belgische economische en monetaire unie.	94
VI.B.	Schending van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 van de Grondwet.	97
VI.C.	Schending van het primair Unierecht door de meldingsverplichting.	100
VI.C.1	Aan nationale autoriteiten :	101
VI.C.2	Die andere materies betreft dan de inkomstenbelastingen.	110
VI.C.3	Door de enkele aanwezigheid van één van de criteria opgelijst in bijlage IV van de bestreden Richtlijn, die niet in een logisch of een noodzakelijk verband staan met mogelijke belastingontwijking of de aanwezigheid van praktijken van fiscaal misbruik.	115
VI.C.4	Die geen belastingvoordeel als voornaamste doel hebben maar die beantwoorden aan één van de criteria van bijlage IV aan de bestreden Richtlijn waarvan de veronderstelde aanwezigheid van een hoofdzakelijk fiscaal oogmerk niet kan worden weerlegd.	122
VI.D tot F.	Schending van fundamentele rechten van verdediging die beschermd worden door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en door de Belgische Grondwet	125
VI.D	De definitie die de bestreden ordonnantie voorstelt voor de tweede categorie van intermediairs.	125
VI.E.	De definitie voor elke fase van de grensoverschrijdende constructie.	134
VI.F.	De bestreden Richtlijnen leggen retroactieve sancties op.	138
-	Schending van het VWEU en het artikel 4(3) VEU.	140
-	Schending van het EVRM en de Belgische Grondwet.	141
-	Besluit :	142
VI.G	Schending van de fundamentele rechten beschermd door het Handvest van de fundamentele rechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en de Belgische grondwet betreffende de meldings- en kennisgevingsverplichtingen opgelegd aan advocaten en aangaande meldingsplichten opgelegd aan hun cliënten.	142
G.1	De opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.	143

G.2	De proportionaliteit in het licht van het primair Unierecht en van het EVRM.....	144
G.3	De proportionaliteit in het licht van het EVRM en de Belgische Grondwet 164	
VI.H	Standpunt van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. ...	166
-	Betreffende het beroepsgeheim :	166
-	Betreffende het primair Unierecht, de fundamentele vrijheden en de private levenssfeer :	169
-	Betreffende de rechten van verdediging :	171
-	Betreffende de omzetting door de bestreden ordonnantie :	173
VII.	DE VORDERING TOT SCHORSING.....	174
VII.A.	De norm die de vordering tot schorsing verantwoordt.	175
-	Het Verdrag van de Europese Unie :	175
-	Het Verdrag van de Werking van de Europese Unie :	180
-	Waarvan de schending door de bestreden norm wordt ingeroepen :	181
VII.B.	De te beschermen doelstellingen in de Verdragen.....	182
B.1.a)	Ten behoeve van een effectieve bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat.....	183
B.1.b)	Voor de doelstellingen inzake bevoegdheid, een effectieve bescherming van de private levenssfeer en de rechten van verdediging en de fundamentele vrijheden.....	190
VII.C.	De prejudiciële vragen.	197
-	Een strikte noodzakelijkheid :	198
-	Een strikte proportionaliteit :	198
-	Duidelijke en precieze normen :	199
-	Er is geen verplichting noch een redelijke verantwoording tot omzetting van de bestreden Richtlijn naar alle gewestelijke en gemeentelijke materies.	200
-	Er is geen redelijke verantwoording voor de beperkingen op het beroepsgeheim en de schending van diverse grondrechten en fundamentele rechten.....	203
VII.D	Het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 van de beperkte Kamer. ...	209
VIII.	DE PROCEDURE VOOR HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE	211
-	De vereiste om zo het geschil te kunnen beslechten.....	211
-	Het conflict dat een versnelde procedure motiveert.	212

I. DE VIJF BELGISCHE OMZETTINGEN :

I.A De vijf Belgische normen die omzetten :

1. Het verzoekschrift in vernietiging is gericht tegen de **Ordonnantie 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 (B.S., 6 november 2020)**, hierna 'de betwiste ordonnantie' dat de 'ordonnantie DAC' wijzigt (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 (B.S., 3 september 2013)) en tegen 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 (P.B., 5 juni 2018, L-139/1 – tweede bijlage) en 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 (P.B., 26 juni 2020, L 204/46)**, hierna 'de betwiste richtlijn' die de 'Richtlijn DAC' wijzigt (**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 (P.B., L 64 van 11 maart 2011)**)).

De bestreden ordonnantie is de vierde van de vijf omzettingen van de bestreden Richtlijn in de Belgische rechtsorde. De vier andere Belgische normen zijn :

- De federale Wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (B.S., 30 december 2019), hierna de 'omzettingswet'.
- Het Vlaams 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 (B.S., 3 juli 2020), hierna het 'Vlaams omzettingendecreet'.
- Het Waals decreet van 1 oktober 2020 houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van

inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (B.S., 20 oktober 2020), hierna het 'Waaals omzettingsdecreet'.

- Het decreet van de Franse gemeenschap van 12 november 2020 tot wijziging van het decreet van 12 januari 2017 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen met het oog op de omzetting van de Europese Richtlijn 2018/822/EU betreffende de administratieve samenwerking (B.S., 24 november 2020), hierna het 'omzettingsdecreet van de Franse Gemeenschap'.

Een vordering tot vernietiging werd tegen elk van deze omzettingen (zaken 7407F, 7433N, 7480F) ingesteld door eisers. Tegen sommige normen werd een vordering tot schorsing ingesteld. Twee arresten zijn tussengekomen wat betreft de vorderingen in schorsing sedert de inleiding van deze zaak (arresten nr. 167/2020 en 168/2020 (beperkte kamer) van 17 december 2020).

I.B. De twee regimes van vrijstelling om reden van het beroepsgeheim :

2. De bestreden Richtlijn bepaalt dat wanneer een intermediair diens beroepsgeheim naar de juridische rechtstraditie van die Lidstaat inroept, het aan de Lidstaten toegelaten is een vrijstelling op die reden toe te staan (artikel 1.2 van de bestreden Richtlijn die het artikel 8 bis ter, punten 5 et 6 invoert in de Richtlijn DAC) :

« 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.»

De vijf Belgische omzettingen kunnen worden opgedeeld in twee groepen van ingevoerde regimes met betrekking tot vrijstellingen wegens een beroepsgeheim. Geen enkele Belgische omzetting voert daarbij een regime in

dat een onderscheid maakt tussen diverse beroepen met een beroepsgeheim en het beroep van advocaat.

3. Het Waalse omzettingsdecreet (artikel 5) en het omzettingsdecreet van de Franse Gemeenschap (artikel 5) verplichten de intermediair die zich beroept op een beroepsgeheim om de uitoefening van deze vrijstelling naar gelang het geval ter kennis te brengen van de relevante belastingplichtige of van andere intermediairs. Dit zonder preciseringen over de vorm of de inhoud van die kennisgeving. Deze twee normen voeren ook twee zaken toe die niet de bestreden Richtlijn staan ; zij sluiten deze vrijstelling uit inzake marktklare constructies en doen de vrijstelling afhangen van effectieve voorafgaande kennisgeving.

Overweging nr. 8 bij de bestreden Richtlijn verduidelijkt dat in geval van vrijstelling de melding dient te gebeuren door de relevante belastingplichtige. Dit werd omgezet door deze twee Belgische normen. Het ander ingevoerde regime voorziet echter in de mogelijkheid van de relevante belastingplichtige om na de kennisgeving vanwege de intermediair, aan de intermediair te vragen om toch zelf te melden. De bestreden Richtlijn organiseert dergelijke 'terugkeer' niet.

4. De omzettingwet (artikel 9), het Vlaams omzettingsdecreet (artikel 14) en de bestreden ordonnantie (artikel 6) voer een regime in dat de vrijstelling inzake marktklare constructies **(u)**itsluit. Deze omzettingen laten de relevante belastingplichtigen toe om de meldplicht terug te sturen naar de intermediair nadat deze **(k)**ennis heeft gegeven. Dit komt neer op de keuze om het beroepsgeheim **(o)**p te heffen.

Deze omzettingen leggen ook twee andere meldplichten op van **(t)**er beschikking stelling en mededeling van **(i)**nlichtingen. Deze drie omzettingen gebruiken gelijkkluidende bepalingen als deze van de omzettingwet :

*« Art. 326/7. § 1. Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden **(k)** :*

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.

*§ 2. De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht **(o)**.*

*Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en **(t)** bezorgt de intermediair de nodige*

gegevens voor het vervullen van de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

§ 3. Geen beroepsgeheim overeenkomstig paragraaf 1 of ontheffing van rechtswege kan worden ingeroepen (u) aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 326/4. »

De omzettingwet voegt met de artikelen 14 et 16 nog een derde plicht van melding van informatie in het WIB in :

« Art. 315quater. De relevante belastingplichtige, bedoeld in artikel 326/1, 5°, is gehouden alle informatie die hij zelf, dan wel middels zijn intermediair, in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 heeft gemeld of diende te melden, aan de Administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, voor te leggen (i), met inbegrip van de onderliggende documenten die zij voor of na de melding van diens intermediair heeft ontvangen, of die zij zelf heeft opgesteld met betrekking tot de meldingsplichtige constructie. »

« Art. 323ter. De fiscale administratie mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 326/1 t.e.m. 326/9 te verzekeren, van de betrokken intermediair(s) de informatie vorderen (i) die in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 diende te worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteit en die, na toepassing te hebben gemaakt van artikel 315quater, niet werden overgemaakt. »

En voor de andere wetboeken en materies die tot de materiële bevoegdheid behoren van het Waalse en het Brusselse Gewest (artikelen 32, 46 en 60) :

« Art. xxx. De fiscale administratie, mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen xx tot en met xx aan de Belgische bevoegde autoriteit »

I.C. De inwerkingtreding :

5. De vordering in vernietiging is gericht tegen de Ordonnantie 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 bestreden ordonnantie'.

De bestreden ordonnantie zet zo de 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 meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies om, hierna 'de bestreden Richtlijn'.

De bestreden ordonnantie werd gepubliceerd op 6 november 2020 in het Belgisch Staatsblad en is krachtens zijn artikel 12 in werking getreden op 1 juli 2020.

6. Volgende bepalingen van dit artikel 12 stellen de voornaamste verplichtingen uit tot respectievelijk 30 januari 2021 en 28 februari 2021 :

“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.”

Daarmee oefent het Brussels Hoofdstedelijk Gewest in de bewoordingen van het artikel 12 van de bestreden ordonnantie de optie uit die aan de Lidstaten werd verleend door 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 (PB, 26 juni 2020, L 204/46).

In de mate dat deze richtlijn de retroactieve werking van de bestreden richtlijn expliciet bevestigt en met die bedoeling werd overgenomen in de bestreden ordonnantie, wordt ook deze tweede richtlijn bestreden, en valt tevens onder het begrip 'de bestreden Richtlijn' in het verzoekschrift.

7. De overige vier Belgische normen verklaren zich van toepassing vanaf 1 juli 2020. Enkel de bestreden ordonnantie heeft de optie van uitstel naar 2021 formeel uitgeoefend. De Federale Staat en het Vlaams Gewest hebben via administratieve standpunten van hun belastingadministraties een overeenkomstige tolerantie gepubliceerd.

Er zijn geen administratieve standpunten bekend vanwege het Waals Gewest of de Franse Gemeenschap. Blijkbaar is het Waals Gewest van oordeel dat de omzetting enkel effect heeft voor de onroerende voorheffing, daar zij in deze materie ook de formele bevoegdheid overneemt per 1 januari 2021. De Franse Gemeenschap heeft geen eigen belastingen zodat er ook geen reden is om administratieve standpunten in te nemen.

I.D De territoriale werking van de omzettende Belgische normen :

8. Zowel inzake het omzettingsdecreet van de Franse Gemeenschap, het Waals omzettingsdecreet als voor de bestreden ordonnantie werd door de afdeling wetgeving van de Raad van State (inzake de bestreden ordonnantie het advies nr. nr. 66.989/4 van 2 maart 2020 – opgenomen in *Parl. St.*, Brussels Parlement, zittingsperiode 2020-2021, Ontwerp van Ordonnantie, Doc. nr. A-194/1, p. 41) geadviseerd dat in bepaalde gevallen de meldingsplicht voor de toepassing van hun gemeenschaps- of gewestelijke belastingen dient te worden omschreven op het niveau van deze gewesten en niet België.

Dit creëert een toestand waarin voor de toepassing van de Brusselse Hoofdstedelijke belastingen inzake onroerende voorheffing, personenbelastingen, successierechten en registratierechten alle advocaten ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten meldingsplichten hebben bij een grensoverschrijdende constructie, en voor de overige Brusselse Hoofdstedelijke belastingen die onder toepassing vallen 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 bepaalde gevallen enkel advocaten die zijn ingeschreven bij een Brusselse Orde van Advocaten een meldingsplichtig hebben bij een grensoverschrijdende constructie.

Een gelijkaardige toestand doet zich voor inzake de Waalse gewestelijke belastingen, andere dan onroerende voorheffing, personenbelasting, successierechten en registratierechten.

9. De streden ordonnantie voert met het artikel 6 daartoe volgende bepalingen in het artikel 9/2 van de ordonnantie DAC in :

« § 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. »

En :

« § 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. »

I.E De evolutie van de door eisers ingeroepen argumenten.

10. De middelen tot vernietiging die door eisers worden ingeroepen zijn een samenvoeging van middelen die in de vier andere zaken worden ingeroepen. Langs de ene zijde is het regime van vrijstelling dat werd georganiseerd vergelijkbaar met dat van de omzettingwet en het Vlaamse omzettingsdecreet en langs de andere zijde is er het aspect van de territoriale werking dat gemeenschappelijk is met het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschap.

Nadat het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof is tussengekomen inzake de vordering tot schorsing tegen het Vlaamse omzettingsdecreet, hebben de OVB en de OBF de deontologische richtlijnen uitgevaardigd die van toepassing zijn op alle vijf Belgische omzettingen. Deze beide zaken nopen tot een actualisering van de argumenten van eisers.

De argumenten die in het verzoekschrift tot vernietiging worden ingeroepen tegen de bestreden ordonnantie, het Waals omzettingsdecreet en het omzettingsdecreet van de Franse gemeenschap (zaken 7480F, 7481N) zijn verschillend met deze ingeroepen tegen de omzettingswet (zaak 7407F) en het Vlaams omzettingsdecreet (7433N) doordat op meerdere punten een bredere rechtspraak van het HvJ wordt ingeroepen¹. Deze rechtspraak van het HvJ betreft deels de schending van normen van primair Unierecht door de bestreden Richtlijn of door Belgische omzettingsnormen. Uit die beslissingen van het HvJ leiden eisers naar hun interpretatie een verplichting tot schorsing af van de Belgische omzettingsnormen indien een prejudiciële vraag wordt gesteld aan het HvJ en voor zover deze normen een doelstelling schaden die is ingeschreven in de Europese Verdragen.

Eisers sub 2 en 3 roepen een eigen belang in van Belgisch rijksinwoners, die in zijn privéleven ook behoefte kan hebben voor raadgevingen door een advocaat met betrekking tot grensoverschrijdende constructies. De verzoekschriften tot vernietiging die zijn gericht tegen de bestreden ordonnantie, het Waals omzettingsdecreet en het omzettingsdecreet van de Franse Gemeenschap beroepen zich op dit onderscheiden belang. Ook dit belang wordt verder geactualiseerd in deze memorie.

Ofschoon dit tweede belang niet werd ingeroepen in de verzoekschriften tot vernietiging van de omzettingswet en het Vlaams omzettingsdecreet, werd het belang van de cliënten van advocaten wel op een overeenkomstige wijze ingeroepen in de memories in die beide zaken. Dit met verwijzing naar de doelstelling om de vertrouwelijkheid te beschermen van besprekingen tussen een advocaat en diens cliënt. Deze bescherming is enkel doeltreffend als er geen plicht tot onthullen is in hoofde van de advocaat noch van diens cliënt.

De middelen ingeroepen in de memorie van antwoord van eisers inzake de omzettingswet bevatten zo de minst geactualiseerde argumenten in het licht van de rechtspraak van het HvJ en van het tweede onderscheiden belang dat eisers 2 en 3 inroepen uit hoofde van hun hoedanigheid van Belgische rijksinwoners.

¹ HvJ, 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19 ; HvJ, 25 juni 2020, C-14/19 ; HvJ, 19 maart 2020, C-406/18 ; HvJ, 26 februari 2019, zaken C-115/16 en C-299/16 ; HvJ, 24 oktober 2018, C-234/17 ; HvJ, 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16 ; Beschikking, 28 februari 2017, C-42/17 ; HvJ, 6 september 2005, zaken C-453/03, C-11/04, C-12/04 en C-194/04.

I.F Het arrest nr. 167/2020 dd. 17 december 2020 inzake advocaten :

11. Het arrest nr.167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof² betreft de vordering in schorsing gericht tegen het Vlaamse omzettingsdecreet door eisers en de Orde van Vlaamse Balies. De motivering ervan is van toepassing op beide regimes van omzetting. Dit arrest dient wel begrepen te worden vanuit de procedurele vereiste van een aantoonbaar persoonlijk nadeel dat wordt blootgesteld aan een moeilijk te herstellen nadeel om een schorsing te wettigen. De schorsing beperkt zich daarom tot advocaten en hun beroepsgeheim.

Dit arrest bevestigt op een algemene wijze het bijzondere belang van het beroepsgeheim van advocaten (overwegingen B.5.5 en B.5.7) :

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

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

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

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

(..)

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

² Gw.H., nr. 167/2020, 17 december 2020, zaken nrs 7429N en 7433N.

verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien het opheffen van het geheim strikt evenredig is.”

- *Met betrekking tot de plicht tot kennisgeving :*

12. Een (k)ennisgevingplicht die wordt opgelegd aan een advocaat jegens een andere persoon dan diens cliënt is volgens dit arrest onverenigbaar met het beroepsgeheim van advocaten naar de Belgische rechtstraditie. Nochtans wordt dergelijke kennisgeving voorschreven aan intermediairs door de bestreden Richtlijn. Wat de noodzaak motiveerde om een prejudiciële vraag te richten aan het HvJ omdat :

*« B.9.3 Zoals eveneens is vermeld in B.6, dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is.
(..)*

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

(..)

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

(..)

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

Een identieke kennisgevingplicht geldt ook in deze zaak en is dus onderhevig aan dezelfde bemerkingen.

- *Met betrekking tot de eigen meldplicht van de relevante belastingplichtige.*

13. Dit arrest spreekt zich niet uit over de plicht om de identiteit van de advocaat en de inhoud van de besprekingen met hem te melden. De vordering van eisers is echter evenzeer gemotiveerd vanuit het belang van de cliënt om dit niet te moeten melden.

Daarentegen beroepen eisers sub 2 et 3 zich uitdrukkelijk op hun tweede hoedanigheid van burgers die behoefte kunnen hebben om beroep te doen op een advocaat in hun privésfeer. Een bijkomende vraag inzake de wettigheid van de bestreden Richtlijn zal zo dienen te worden beoordeeld vanuit de

vereisten van de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van het Europese Unie.

- *Met betrekking tot de uitsluiting van de vrijstelling :*

14. Betreffende de (u)uitsluiting van de vrijstelling inzake marktklare constructies oordeelt het arrest nr. 167/2020 dat deze op manifeeste wijze onverenigbaar is met het beroepsgeheim van advocaten naar de Belgische rechtstraditie voor wat de periodieke meldingen betreft :

« B.7.6. (...) Zoals opgemerkt door de Raad van State in zijn advies bij de federale regeling, kan, vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding, « de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder de ontheffing van rechtswege of het beroepsgeheim vallen » (Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114). Daaruit volgt dat het middel niet ernstig is in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.7.7 In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.7.5 aangehaalde inlichtingen die dienen te worden medegedeeld in het kader van de periodieke meldingsplicht, niet uitgesloten dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die onder het beroepsgeheim vallen.

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, of die nu initieel dan wel periodiek is, de belastingplichtige bijstaat bij het voldoen aan de meldingsplicht die in dat geval op hem rust (ibid.). Er blijkt niet waarom het in het kader van een constructie op maat wel mogelijk zou zijn de nodige informatie te bezorgen aan de belastingplichtige, maar dit niet mogelijk zou zijn in het kader van een marktklare constructie, waarvoor voor de belastingplichtige geen wezenlijke aanpassingen nodig zijn, behoudens met betrekking tot gegevens waarover de belastingplichtige in veel gevallen zelf zal beschikken, zoals blijkt uit de opsomming die is vermeld in B.7.5.

(..)

B.7.9 Binnen het beperkte kader van het onderzoek waartoe het Hof bij de behandeling van de vordering tot schorsing is kunnen overgaan, moet het eerste middel ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare grensoverschrijdende constructies, als ernstig worden beschouwd in de zin van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989.»

Deze uitsluiting van de vrijstelling is niet voorzien in de bestreden Richtlijn. Er was derhalve geen verplichting om in het kader van een vordering tot schorsing het HvJ te vatten.

Dit arrest linkt de uitsluiting met de plicht voor de intermediair om aan de relevante belastingplichtige alle informatie (t)er beschikking te stellen voor een volledige en juiste aangifte. Deze verplichting is evenmin voorzien door de bestreden Richtlijn. Er wordt zo verondersteld dat de relevante belastingplichtige die toetreedt tot een marktklare constructie geen kennis heeft van alle vereiste informatie voor een melding. Dat belang kan niet gelden voor

de periodieke meldplicht; vanaf de eerste melding kan de relevante belastingplichtige geacht worden toegang te hebben tot alle nodige elementen voor de latere meldingen.

15. Het arrest motiveert daarnaast het niet schorsen van de initiële meldplicht (overweging B.7.6) omdat toetreding tot een marktklare constructie uit zijn aard geen onthulling van gegevens zou vereisen die onder de wettelijke vrijstelling of het beroepsgeheim vallen.

Eisers betwisten deze overwegingen, gemaakt binnen de context van het onderzoek van een vraag tot schorsing en herinneren eraan dat de bestreden Richtlijn vereist dat de vrijstelling wordt omschreven door de gebruikelijke uitoefening naar de juridische rechtstraditie van die Lidstaat van het beroep dat een beroepsgeheim heeft.

In het arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 wijst het Grondwettelijk Hof (overweging 6.1, p. 21)) op de overwegingen nrs. 9 en 10 bij de Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 « inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie » (ook « vierde antiwitwasrichtlijn » genoemd), hierna de Anti-witwas Richtlijn) welke stellen dat het beroepsgeheim wordt uitgesloten voor leden van een juridisch beroep indien zij *deelnemen* aan onwettige praktijken of juridische raad verlenen met dergelijk doeleinde.

Die overweging nr. 10 verduidelijkt dat het Handvest zich er tegen verzet dat het beroepsgeheim wordt opgeheven door meldplichten voor informatie die werd bekomen tijdens een gebruikelijke uitoefening van die functies. Hoewel de bestreden Richtlijn de meldplicht dan verschuift naar de relevante belastingplichtige, dienen Lidstaten niettemin bij de omzetting van die overdracht van de meldplicht te waken over de naleving van het Handvest. Men kan zich dus niet op de bestreden Richtlijn beroepen om een gevolg te verantwoorden dat ingaat tegen het Handvest.

16. De criteria die werden weerhouden in het arrest nr. 167/2020, zij het ten voorlopige titel bij het onderzoek van het bestaan van een ernstig middel, te weten *de aard van de gegevens* en de behoefte aan informatie in hoofde van de relevante belastingplichtige, schenden het Handvest. Dit in het licht van de overweging nr. 10 bij de vierde Anti-witwas Richtlijn. De uitsluiting van de vrijstelling houdt voor de advocaat een meldplicht in van informatie die werd bekomen tijdens de uitoefening van diens functie.

Het is enkel een handeling die wordt gesteld door de intermediair zelf, waardoor hij *deelneemt* aan de grensoverschrijdende constructie die maakt dat er geen beroepsgeheim meer is. Dat ook naar de Belgische rechtstraditie. Wat hij heeft dan gehandeld buiten de hoedanigheid die de vrijstelling verantwoordt. Anders gezegd; bij gebrek aan een beroepsgeheim naar de juridische traditie van die

Lidstaat is er geen voorwerp van vrijstelling. Dus evenmin voor een uitsluiting om die vrijstelling in te roepen.

Dat is de uitlegging die aan de bewoordingen van de bestreden Richtlijn dien te worden verleend in overeenstemming met de artikelen 7 en 47 van het Handvest, *voor elk ander beroep dan dat van advocaten*, wanneer deze de Lidstaten wijst op de noodzaak dat de vrijstelling zich moet verantwoorden vanuit een handeling die valt onder het beroepsgeheim naar de juridische traditie in die Lidstaat. *Wat advocaten betreft ; hun enkele onderwerping aan een meldplicht voor inlichtingen die zijn bekwamen of gaven in de uitoefening van hun functie schendt de artikelen 7 en 47 van het Handvest.*

17. Er is zo geen legitieme reden voor de federale wetgever, noch voor de gefederaliseerde entiteiten om de vrijstelling uit te sluiten voor advocaten inzake marktklare constructies. Door dit toch te doen bij de omzetting hebben die normen de artikelen 7 en 47 van het Handvest geschonden.

Ofwel neemt de advocaat deel aan een marktklare constructie als een partij, en verliest zo diens hoedanigheid die toelaat om een vrijstelling in te roepen voor de meldplicht die hem toekomt, ofwel handelt hij in uitvoering van een mandaat en kan dan ook niet het voorwerp worden van een meldplicht van informatie die werd bekomen of gegeven in die functie.

Om die redenen menen eiser dat, onverminderd de motivering van het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof, dat de uitsluiting van de vrijstelling voor marktklare constructies altijd het Handvest schendt met betrekking tot advocaten die qualitate qua handelen en stellen voor om het HvJ te vatten met de prejudiciële vraag nr. IV met de vraag of de bestreden Richtlijn kan opleggen (zelf) of verantwoorden (bij een omzetting) :

*« Om advocaten die handelen in die functie meldplichten op te leggen ?
?
(..)
Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in bepaalde gevallen uit te sluiten ?»*

- *Met betrekking tot de andere verplichtingen.*

18. Deze betreffen de **(o)**pheffing van het beroepsgeheim door de terugkeer van de meldplicht, de verplichting om alle informatie **(t)**er beschikking te stellen aan de relevante belastingplichtige voor een juiste en volledige melding en het verlenen van **(i)**nlichtingen aan de fiscale administratie over de melding door de relevante belastingplichtige.

Het arrest nr. 167/2020 van 17 décembre 2020 spreekt zich niet uit over deze punten. Eisers stellen vast dat geen enkele van deze drie verplichtingen worden voorgeschreven door de bestreden Richtlijn.

De bestreden Richtlijn geeft in tegendeel uitdrukkelijk aan zich te inspireren op het OESO-actieplan nr. 12. Dat plan stelt dat een intermediair die gehouden is door een beroepsgeheim, zelfs indien hij de promotor is, niet kan worden verplicht om te melden. De bedoeling van dat plan is om inlichtingen te verzamelen over promotors en relevante belastingplichtigen (dus geen intermediairs (advisors) – p. 15 actieplan nr. 12). Zelfs het beroepsgeheim van een *promotor* stelt vrij van de meldplicht en verschuift deze naar de relevante belastingplichtige (p. 36, nr. 76, actieplan nr. 12).

Er is dus geen objectieve reden waarom het Handvest niet zou geschonden worden door de (o)pheffing van de vrijstelling. Deze verplicht de advocaat tot een meldplicht van informatie die werd bekomen of verleend tijdens de uitoefening van diens functie. Het is evident dat dit ook geldt voor de plicht tot het verlenen van (i)nlichtingen aan de belastingadministratie over de melding door de relevante belastingplichtige.

19. Wat de verplichting betreft van het (t)er beschikking stellen van alle nodige informatie voor een juiste en volledige melding door de relevante belastingplichtige, kan deze verplichting enkel gelden opzichtens een cliënt en volgt zo het regime van de plicht tot (k)ennisgeving. Eisers betwisten de wettigheid van deze verplichting tot het ter beschikking stellen.

Er is immers naar de mening van eisers geen redelijke verantwoording voor een gevolg dat verplicht om de naam van de advocaat en de inhoud van besprekingen met hem bekend te maken. Bijgevolg beroepen eisers er zich in uiterst ondergeschikte orde op dat noch de plichten jegens advocaten, noch de plichten jegens relevante belastingplichtigen of intermediairs ertoe kunnen leiden dat de identiteit van de advocaat noch informatie die werd bekomen of verleend in de uitoefening van die functie kunnen worden bekend gemaakt.

Voor het onderzoek van de evenredigheid in het licht van het doel dat wordt nagestreefd door de bestreden normen wijzen eisers erop dat in een rechtsstaat het geweldmonopolie bij de overheid rust. In België wordt de uitoefening van dat geweldmonopolie op drie wijzen georganiseerd :

- 1) Door gerechtelijke beslissingen die uitvoerbaar worden verklaard ; de rechten van verdediging eigen aan gerechtelijke procedures verzekeren het evenwicht tussen partijen.
- 2) Door authentieke notariële aktes ; een sterk formalisme en het karakter van openbare orde waakt in die materie over het evenwicht tussen burgers, onder het toezicht van de beslagrechters.
- 3) Door kohierartikelen die worden gevestigd in toepassing van het 'privilège du préalable' ; de overheid kan zichzelf een titel tot geweld verschaffen in fiscale en parafiscale materies zonder tussenkomst van een magistraat, maar onder de latere controle van de naleving van de wet door de fiscale rechter en de beslagrechter over het evenwicht tussen burger en gezag.

Op elk van die drie niveaus is de rol van de advocaat essentieel om het evenwicht af te dwingen bij de uitoefening het staatsgeweld. In het licht van het 'privilège du préalable' is de fiscale advocaat een bij voorkeur onderlegde behoeder en een onmisbaar element om het evenwicht te verzekeren tussen de grondrechten van de burgers en de budgettaire noden van de overheid. In dat opzicht is het gewettigd en zelfs noodzakelijk dat burgers zich verzekerd weten van een onvoorwaardelijke vertrouwelijkheid in fiscale zaken en dit belang mee in aanmerking wordt genomen in de afweging ten gronde van de vordering in vernietiging.

Met hun vordering zoeken eisers niet om fiscale misbruiken of andere praktijken die ingaan tegen de geest van de wet te bestendigen of te bevorderen. Zij verdedigen voor alles het evenwicht en de wapengelijkheid van burgers tegenover de belastingadministratie en de fiscale wetgever door te wijzen op fundamentele rechtsbeginselen. Als burgers die tegenover hun fiscale controleur komen te staan hebben eisers daar ook een gewettigd belang toe.

Door het abstract schema dat in uiterst ondergeschikte orde wordt voorgesteld, behoudt dit evenwicht en laat tegelijk toe aan de belastingadministraties om kennis te nemen van de voornaamste kenmerken van grensoverschrijdende constructies die zij behoeven om desgevallend de fiscale wetgeving aan te passen.

- *Met betrekking tot de deontologische instructies.*

20. Ingevolge het arrest nr. 167/2020 hebben de Ordes van advocaten deontologische instructies aan hun leden gericht die van toepassing zijn op beide regimes van omzetting. Deze deontologische instructies werden aangenomen in afwachting van de uitkomst van de diverse betwistingen over de wettigheid van de bestreden Richtlijn en de Belgische normen die deze omzetten.

Samengevat, gelden in afwachting volgende gedragsregels voor advocaten :

- Indien de advocaat verneemt dat er een eerdere melding is gebeurd in een andere lidstaat of door een andere intermediair, is er geen meldplicht meer en behoeft er niet te worden vrijgesteld om reden van het beroepsgeheim.
- Bij gebrek aan een spontane mededeling, is het verboden aan advocaten om een bewijs van die eerdere melding op te vragen bij andere intermediairs.
- Zonder een bewijs van een eerdere melding moet de advocaat een vrijstelling inroepen en mag hij daarbij nooit melden in eigen naam.
- Dit ook inzake marktklare constructies (**u**). De advocaat dient zich zo te organiseren dat hij niet gehouden kan worden tot een meldplicht in de initiële fase van een marktklare constructie. Hij dient erover te waken steeds in uitvoering van een mandaat te handelen.
- De advocaat moet zich ervan onthouden om aan iemand anders dan zijn cliënt (**k**)ennis te geven. In voorkomende geval kan zijn cliënt hem

nadien een bijzonder mandaat verlenen om voor naam en rekening van de cliënt andere intermediairs in kennis te stellen.

- Dat advocaat moet de terugkeer van de meldplicht weigeren **(o)**. Hij dient dat mandaat te weigeren maar kan aan zijn cliënt voorstellen om een bijzonder mandaat te verlenen om in naam en voor rekening van de cliënt te melden.
- De advocaat dient zijn beroepsgeheim in te roepen bij vragen om **(i)**nlichtingen vanwege de belastingadministratie. Er kan daarop een uitzondering bestaan als de vraag zich beperkt tot het bewijs van een eerdere melding die door derden werd gedaan.

Deze deontologische instructies spreken zich niet uitdrukkelijk uit over de verplichting om aan de relevante belastingplichtige alle informatie **(t)**er beschikking te stellen voor een volledige en een juiste aangifte. Het is echter evident dat naar het voorbeeld van de plicht tot **(k)**ennisgave, deze verplichting enkel kan slaan op informatie die voordien aan de advocaat werd doorgegeven en dat hij daartoe niet kan gehouden zijn om bijkomende informatie bij derden op te vragen. Dit is het logisch gevolg van het verbod om aan derden het inroepen van de vrijstelling ter kennis te brengen.

21. Het ingevoerde regime is onverenigbaar met de deontologische regels waaraan advocaten zijn onderworpen naar de Belgische rechtstraditie. Eisers zien zich geplaatst voor een conflict tussen normen waarvan de schending wordt bestraft door enerzijds deontologische sancties en anderzijds geldboeten met een strafrechtelijke aard.

Met het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 heeft het Grondwettelijk Hof duidelijk de essentiële rol herbevestigd van de advocaat voor de toepassing van de betwiste Belgische normen. Deze memorie zal de argumenten op dat punt beperkter hernemen, dit ingevolge deze principiële beoordeling in het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof.

Dit zonder enige nadelige erkenning met betrekking tot de argumenten die worden ingeroepen in andere vorderingen tot vernietiging en andere memories van de eisers tegen de andere Belgische normen die de bestreden Richtlijn omzetten.

II. SCHENDEDE NORMEN

Volgende artikelen van de Ordonnantie 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 (B.S., 6 november 2020) schenden een of meerdere van de hierna opgegeven normen :

De artikelen 2, 4, 5, 6, 11 en 12 die meldingsverplichtingen invoeren en bestraffen inzake de materies waarop de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013) van toepassing is :

- **Artikel 2** :

Deze ordonnantie voorziet in de 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 en Richtlijn 2020/876/EU 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.

- **Artikel 4** :

In artikel 5 van dezelfde ordonnantie worden onderstaande wijzigingen aangebracht :

1° in 11° worden de woorden " en artikel 9/2 " ingevoegd tussen de woorden " van artikel 9 " en het woord " betekent " ;

2° dit artikel wordt aangevuld met de bepalingen onder 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25° en 26°, luidende :

" 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 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 aan 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 ;

24° verbonden onderneming, in de zin van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 10 : een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste één van de volgende wijzen :

- a) een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon ;
- b) een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25 procent van de stemrechten ;
- c) een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25 procent van het kapitaal ;
- d) een persoon heeft recht op 25 procent of meer van de winsten van een andere persoon.

Indien meer dan één persoon deelneemt, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Indien dezelfde personen deelnemen, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Voor de toepassing van dit punt wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of he kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft.

Bij middellijke deelneming wordt vastgesteld of aan de eisen onder c) is voldaan door verenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Een persoon die meer dan 50 procent van de stemrechten houdt, wordt geacht 100 procent te houden.

Een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één en dezelfde persoon ;

25° marktklare constructie : een grensoverschrijdende constructie die is bedacht, 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."

- Artikel 5 :

In hoofdstuk 3 van dezelfde ordonnantie wordt een artikel 5/1 ingevoegd, luidende :

" Art. 5/1. De in artikel 5, 21°, bedoelde wezenskenmerken van een grensoverschrijdende constructie kunnen in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest worden onderverdeeld in vijf categorieën, de categorie A zijnde de algemene wezenskenmerken die aan de in het tweede lid bedoelde main benefit test zijn gekoppeld, de categorie B zijnde de specifieke wezenskenmerken die aan de hiervoor vermelde main benefit test zijn gekoppeld, de categorie C zijnde specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties, de categorie D zijnde specifieke wezenskenmerken in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang en de categorie E zijnde specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen.

De algemene wezenskenmerken van de categorie A bedoeld in het vierde lid, de specifieke wezenskenmerken van de categorie B bedoeld in het vijfde lid en de specifieke wezenskenmerken van de categorie C bedoeld in het zesde lid, 1°, b), eerste streepje, c) en d) mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel of één van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, een persoon redelijkerwijs te verwachten heeft van de constructie, het verkrijgen van een belastingvoordeel is.

Dit is de zogenaamde main benefit test.

In het kader van het specifieke wezenskenmerk van de categorie C, bedoeld in het zesde lid, 1° is de aanwezigheid van één van de voorwaarden bedoeld in hetzelfde zesde lid, 1°, b), eerste streepje, c) en d) niet voldoende om te besluiten dat een constructie voldoet aan de in het tweede lid bedoelde main benefit test.

Wordt beschouwd als een algemeen wezenskenmerk van categorie A :

1° een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren ;

2° een constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van :

- a) het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert ; of*
- b) de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd.*

De intermediair moet daarbij de vergoeding gedeeltelijk of volledig terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel niet gedeeltelijk of volledig werd verwezenlijkt ;

3° een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.

Wordt beschouwd als een specifiek wezenskenmerk van categorie B :

1° een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen ;

2° een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld ;

3° een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt, meer bepaald met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben.

Wordt beschouwd als een specifiek wezenskenmerk van categorie C :

1° een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld :

- a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner ;*
 - b) de ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied :*
 - heft geen vennootschapsbelasting, of heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna nultarief*
 - ; of*
 - is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld ;*
 - c) de betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is ;*
 - d) de betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is ;*
- 2° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving ;*
- 3° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel ;*

4° er is een constructie met overdrachten van activa en waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

Wordt beschouwd als een specifiek wezenskenmerk van categorie D :

1° een constructie die kan leiden tot het ondermijnen van de rapportageverplichting uit hoofde van de wetgeving ter omzetting van Uniewetgeving of evenwaardige overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen, of die profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten.

Dergelijke constructies omvatten ten minste het volgende :

- a) het gebruik van een rekening, een product of een belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening ;
- b) de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn door de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige ;
- c) de herkwalficatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen vallen ;
- d) de overdracht of omzetting van een financiële instelling, een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling, een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen vallen ;
- e) het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over één of meer rekeninghouders of uiteindelijk begunstigden in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken ;
- f) constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, of die ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies ;

2° een constructie waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren :

- a) die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit, uitoefenen ; en
- b) die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van één of meer van de uiteindelijk begunstigden van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden ; en
- c) indien de uiteindelijk begunstigden van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in artikel 4, 27° van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, niet identificeerbaar zijn gemaakt.

Wordt beschouwd als een specifiek wezenskenmerk van categorie E :

1° een constructie met gebruik van unilaterale veilige haven regels ;

2° een constructie met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa. De term moeilijk te waarderen immateriële activa omvat immateriële activa of rechten op immateriële activa waarvoor, op het tijdstip van de overdracht ervan tussen verbonden ondernemingen :

- a) geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan ; en
- b) de prognoses van de toekomstige kasstromen of inkomsten die naar verwachting uit

de overgedragen activa voortvloeien, of de aannames die worden gebruikt voor het waarden van de immateriële activa, bijzonder onzeker zijn, waardoor het moeilijk is te voorspellen hoe succesvol de immateriële activa op het moment van de overdracht uiteindelijk zullen zijn ;

3° een constructie met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen van de overdrager of overdragers, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50 procent bedraagt van de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen van die overdrager of overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden. "

- Artikel 6 :

In hoofdstuk 4, B., van dezelfde ordonnantie wordt een artikel 9/2 ingevoegd, luidende :

" Art. 9/2. § 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.

§ 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.

§ 5. 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.

§ 6. 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.

§ 7. In de volgende gevallen ligt de meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige :

1° wanneer er geen intermediair betrokken was bij het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheren voor implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ; of

2° wanneer de intermediair ontheven is van de verplichting om inlichtingen te verstrekken overeenkomstig paragraaf 6, eerste en tweede lid en hij de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen op de hoogte heeft gesteld van zijn of hun meldingsplicht, overeenkomstig paragraaf 6, eerste lid, 2° ; 3° wanneer deze niet de in paragraaf 6, derde lid bedoelde instemming heeft verleend.

§ 8. Ingeval de meldingsplicht overeenkomstig paragraaf 7 bij de relevante belastingplichtige ligt, verstrekt hij de inlichtingen binnen dertig dagen, te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat eerst plaatsvindt :

1° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld ; of

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

3° vanaf het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen.

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.

§ 9. Wanneer de meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige ligt en er meer dan één relevante belastingplichtige is, worden de inlichtingen overeenkomstig paragraaf 8, verstrekt door de relevante belastingplichtige die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt :

1° de relevante belastingplichtige die de meldingsplichtige constructie is overeengekomen met de intermediair ;

2° de relevante belastingplichtige die de implementatie van de constructie beheert.

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

§ 10. 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.

§ 11. De Regering bepaalt de wijze waarop de intermediair of de relevante belastingplichtige de verplichtingen opgenomen in de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 moet naleven. "

- Artikel 11 :

In artikel 119 van dezelfde Codex worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in paragraaf 1, eerste lid, worden de woorden " en in het kader van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen " ingevoegd tussen de woorden " het Gewest " en de woorden ", beschikt de gewestelijke fiscale administratie " ;

2° in paragraaf 2, eerste lid, worden de woorden " wat betreft de uitvoering van de internationale en de Europeesrechtelijke verplichtingen tot hulp- en bijstand in fiscale zaken van het Gewest, " ingevoegd tussen de woorden " omschreven omstandigheden, " en de woorden " geschreven attesten inzamelen " ;

3° in paragraaf 2 worden tussen het eerste en het tweede lid twee leden ingevoegd, luidende :

" 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. " ;

4° in paragraaf 2, vierde lid, worden de woorden " en tweede " ingevoegd tussen de woorden " van het eerste " en het woord " lid " ;

5° in paragraaf 3, eerste lid, worden de woorden " , bedoeld in paragraaf 2, eerste lid, " ingevoegd tussen de woorden " De bevoegde agent " en het woord " kan " ;

6° in paragraaf 3, eerste lid, 1°, worden de woorden " , eerste lid, " ingevoegd tussen de woorden " paragraaf 2 " en de woorden " bedoelde onderzoek. " ;

7° in paragraaf 3, eerste lid, 2°, worden de woorden " , eerste lid, " ingevoegd tussen de woorden " krachtens paragraaf 2 " en de woorden " ingevorderde inlichtingen " ;

8° het artikel wordt aangevuld met een paragraaf 4, luidende :

" § 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.

- Artikel 12 :

" 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."

Schenden de Belgische normen hierna opgenomen als argumenten A en B.

In de mate waarin deze bepalingen uit de bestreden ordonnantie normen overnemen die zijn opgenomen in de **bestreden 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 (P.B., 5 juni 2018, L-139/1 – tweede bijlage)** en 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 (P.B., 26 juni 2020, L 204/46 – derde bijlage)**, schenden deze overeenkomstige bepalingen van de bestreden Richtlijn samen met de bepalingen van het bestreden ordonnantie ook de in onderdeel III opgenomen normen :

- C. Ingevolge het gebrek aan noodzaak om de bestreden Richtlijn aan te nemen omdat het normdoel reeds dat van de Anti-Misbruik Richtlijn betreft (hoofdorde), dit minstens zonder proportionele verantwoording is in andere materies dan de vennootschapsbelasting (ondergeschikt), via vermoedens die niet in een redelijke verhouding staan tot agressieve fiscale planning zoals bedoeld in de Anti-Misbruik Richtlijn (meer ondergeschikt) en de criteria die een onweerlegbaar vermoeden van een voornaamste fiscaal oogmerk invoeren dat verplicht tot melding (meest ondergeschikt) : **artikelen 1^{ste} 1, b) en 1^{ste} 2)** van de bestreden Richtlijn,
- D. Ingevolge de onduidelijke definities inzake intermediairs die geen promotoren zijn die zijn voorzien van ontradende sancties : **artikel 1^{ste} 6)** van de bestreden Richtlijn, samen gelezen met de definitie van intermediairs in **artikelen 1^{ste} 1, b) (21)**.
- E. Ingevolge de onduidelijke definities inzake de aanvang en het einde van een meldingsplichtige fase die zijn voorzien van ontradende sancties : **artikel 1^{ste} 6)** van de bestreden Richtlijn, samen gelezen met de definitie van elke meldingsplichtige fase in **artikel 1^{ste} 2)**.
- F. Ingevolge de retroactieve werking van de meldingsplicht die is voorzien van ontradende sancties : **artikel 1^{ste} 6)** van de bestreden Richtlijn, samen

gelezen met de verplichting tot invoeren van retroactieve meldingsplichten door de lidstaten in **artikel 1^{ste} 2)**.

- G. Ingevolge de opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten en hen wordt opgelegd en die zijn voorzien van ontradende sancties : **artikel 1^{ste} 6)** van de bestreden Richtlijn, samen gelezen met het bijzonder regime van melden wanneer een verschoningsrecht wordt ingeroepen zoals dat wordt geregeld door **artikel 1^{ste} 2)** van de Richtlijn.

III. GESCHONDEN NORMEN

- A. De artikelen **4 en 6** van de bestreden ordonnantie, **in de interpretatie** dat deze bepaald meldingsverplichtingen invoeren die enkel van toepassing zouden zijn op relevante belastingplichtigen en intermediairs met een aanknopingspunt in het Waals gewest :

- Artikelen 10, 11, 35, 39, 143, § 1, 170 § 2 en 172 van de Grondwet.
- Artikel 6, § 1, VI, 3^{de} lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 betreffende de institutionele hervormingen voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en Monetaire Unie.
- Artikel 1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en de Monetaire Unie.

- B. Ingevolge een optionele omzetting van de bestreden Richtlijn door de ordonnantiegever zonder redelijke verantwoording in materies die niet de vennootschapsbelasting betreffen (hoofdorde) en (ondergeschikt) in andere materies dan de erfbelastingen en de registratierechten waarvoor de federale omzettingwet de bestreden Richtlijn heeft omgezet in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest, schendt de bestreden ordonnantie in zijn **geheel** genomen:

- Artikelen 10 en 11 van de Grondwet (discriminatie),
- Artikelen 170 §2 en 172 van de Grondwet (legaliteitsbeginsel en wettelijkheidsbeginsel inzake fiscale gewestelijke bepalingen).

- C. Ingevolge het gebrek aan noodzaak om de bestreden Richtlijn aan te nemen conform de regelen van primair Unierecht (hoofdorde), dit minstens in andere materies dan de vennootschapsbelasting (ondergeschikt), via vermoedens die niet een redelijke verhouding staan tot agressieve fiscale planning zoals bedoeld in de Anti-Misbruik Richtlijn (meer ondergeschikt) en de criteria die een onweerlegbaar vermoedens van een voornaamste fiscaal oogmerk invoeren dat verplicht tot melding (meest ondergeschikt) :

- Artikelen 2, 4(3), 5 en 6 VEU (subsidiariteit, proportionaliteit);
- Artikelen 2(5), 6 (g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 van VWEU : bevoegdheidsverdeling, privéleven, vereiste van verstooring interne markt vereist voor fiscale richtlijnen in directe belastingen en een disproportioneel effect op fundamentele vrijheden;
- Artikelen 7, 8(1), 20, 51 tot 53 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie & 6.1 en 6.2 en 8 EVRM : privéleven, subsidiariteitsbeginsel, evenredigheidsbeginsel;
- Artikel 17 BUPO : eerbiediging privéleven;
- De artikelen 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet.

D. Ingevolge de onduidelijke definities inzake intermediairs die geen promotoren zijn :

- De artikelen 2, 4(3), 6 VEU;
- Artikelen 20, 47 tot 53 Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikel 17 BUPO : Eerbiediging privéleven;
- Artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 170§2 en 172 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel, bepalingen vervolging en heterdaad, nulla poena sine lege, fiscaal legaliteitsbeginsel.

E. Ingevolge de onduidelijke definities inzake de aanvang en het einde van een meldingsplichtige fase :

- Artikelen 2, 4(3) en 6 VEU.
- Artikelen 20, 47 tot 53 van het Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken, subsidiariteitsbeginsel, reikwijdte en uitlegging gewaarborgde rechten;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikelen 10, 11, 170 en 170§2 van de Grondwet: gelijkheidsbeginsel en fiscaal legaliteitsbeginsel.

F. Ingevolge de retroactieve werking van de meldingsplicht :

- Artikelen 2, 4(3) en 6 VEU.
- Artikelen 20, 47 tot 53 van het Handvest Grondrechten EU : gelijkheidsbeginsel, vermoeden van onschuld, vereisten van legaliteit en proportionaliteit in strafzaken, subsidiariteitsbeginsel, reikwijdte en uitlegging gewaarborgde rechten;
- Artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM : recht op een eerlijk proces & nulla poena sine lege;
- Artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel, Vervolging – Heterdaad, nulla poena sine lege,

fiscaal legaliteitsbeginsel, bekendmakingsverplichting – verbod op retroactieve straffen.

G. Ingevolge de opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten en de verplichtingen die aan hen wordt opgelegd :

- De artikelen 2, 4(3), 6 en 19 VEU : verplichting van lidstaten, met inbegrip van de nationale rechtscolleges, tot een onbeperkte schorsing in de tijd van de bestreden normen inzake advocaten ingeschreven bij Belgische balies om de goede werking van de rechtsstaat te verzekeren;
 - Het artikel 16(1) VWEU (privéleven).
 - De artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest (privéleven, persoonsgegevens, gelijkheidsbeginsel, recht op doeltreffende voorziening in rechte en onpartijdig gerecht, vermoeden van onschuld, subsidiariteitsbeginsel, evenredigheidsbeginsel);
 - De artikelen 6.3 en 8 van het EVRM : recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven;
 - Recht op vrije meningsuiting (EVRM, art. 10 & Grondwet, art. 19);
 - Artikelen 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet : gelijkheidsbeginsel, eerbiediging privé- en gezinsleven, briefgeheim, fiscaal legaliteitsbeginsel.
- **De artikelen van de Belgische Grondwet**

Artikel 10

Er is in de Staat geen onderscheid van standen.

De Belgen zijn gelijk voor de wet; zij alleen zijn tot de burgerlijke en militaire bedieningen benoembaar, behoudens de uitzonderingen die voor bijzondere gevallen door een wet kunnen worden gesteld.

De gelijkheid van vrouwen en mannen is gewaarborgd.

Artikel 11

Het genot van de rechten en vrijheden aan de Belgen toegekend moet zonder discriminatie verzekerd worden. Te dien einde waarborgen de wet en het decreet inzonderheid de rechten en vrijheden van de ideologische en filosofische minderheden.

Artikel 12

De vrijheid van de persoon is gewaarborgd.

Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft.

Behalve bij ontdekking op heterdaad kan niemand worden aangehouden dan krachtens een met redenen omkleed bevel van de rechter dat uiterlijk binnen achtenveertig uren te rekenen van de vrijheidsberoving moet worden betekend en enkel tot voorlopige inhechtenisneming kan strekken.

Artikel 14

Geen straf kan worden ingevoerd of toegepast dan krachtens de wet.

Artikel 22

Ieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald.
De wet, het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel waarborgen de bescherming van dat recht.

Artikel 29

Het briefgeheim is onschendbaar.
De wet bepaalt welke agenten verantwoordelijk zijn voor de schending van het geheim der aan de post toevertrouwde brieven.

Artikel 35

De federale overheid is slechts bevoegd voor de aangelegenheden die de Grondwet en de wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, haar uitdrukkelijk toekennen.

De gemeenschappen of de gewesten zijn, ieder wat hem betreft, bevoegd voor de overige aangelegenheden onder de voorwaarden en op de wijze bepaald door de wet. Deze wet moet worden aangenomen met de meerderheid bepaald in artikel 4, laatste lid.

Artikel 39

De wet draagt aan de gewestelijke organen welke zij opricht en welke samengesteld zijn uit verkozen mandatarissen de bevoegdheid op om de aangelegenheden te regelen welke zij aanduidt met uitsluiting van die bedoeld in de artikelen 30 en 127 tot 129 en dit binnen het gebied en op de wijze die zij bepaalt. Deze wet moet worden aangenomen met de meerderheid bepaald in artikel 4, laatste lid.

Artikel 143

§ 1. Met het oog op het vermijden van de belangenconflicten nemen de federale Staat, de gemeenschappen, de gewesten en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, in de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden, de federale loyauteit in acht.

Artikel 170

§ 1. Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.

§ 2. Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 134 bedoelde regel.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

Artikel 172

Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd.
Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Artikel 190

Geen wet, geen besluit of verordening van algemeen, provinciaal of gemeentelijk bestuur is verbindend dan na te zijn bekendgemaakt in de vorm bij de wet bepaald.

- **Artikel 6, § 1, VI, 3^{de} lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen (B.S., 5 augustus 1980) voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en Monetaire Unie.**

In economische aangelegenheden oefenen de Gewesten hun bevoegdheden uit met inachtneming van de beginselen van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, zoals vastgesteld door of krachtens de wet, en door of krachtens de internationale verdragen.

- **Artikel 1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (B.S., 17 januari 1989) voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en de Monetaire Unie.**

De uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten als bedoeld in deze wet gebeurt met naleving van de in artikel 143 van de Grondwet bedoelde federale loyauteit en het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, alsmede van de volgende principes :

- 1° de uitsluiting van elke deloyale fiscale concurrentie;
- 2° de vermijding van dubbele belasting;
- 3° het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.

Bij een door een overheid gegrond geacht verzoek van een belastingplichtige houdende vermijding van dubbele belasting treedt die overheid in overleg met de andere betrokken overheden teneinde de belastingheffing die strijdig is met het in het eerste lid, 2°, vermelde principe ongedaan te maken.

In het raam van het Overlegcomité als bedoeld in artikel 31 van de gewone wet van 9 augustus 1980 tot hervorming der instellingen wordt jaarlijks een overleg gehouden over het fiscaal beleid en over de in het eerste lid bedoelde principes.

- **De artikelen van het Verdrag van de Europese Unie :**

Artikel 2

De waarden waarop de Unie berust, zijn eerbied voor de menselijke waardigheid, vrijheid, democratie, gelijkheid, de rechtsstaat en eerbiediging van de mensenrechten, waaronder de rechten van personen die tot minderheden behoren. Deze waarden hebben de lidstaten gemeen in een samenleving die gekenmerkt wordt door pluralisme, non-discriminatie, verdraagzaamheid, rechtvaardigheid, solidariteit en gelijkheid van vrouwen en mannen.

Artikel 4 (3)

3. Krachtens het beginsel van loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien.

De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

De lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie en onthouden zich van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.

Artikel 5

1. De afbakening van de bevoegdheden van de Unie wordt beheerst door het beginsel van bevoegdheidstoedeling. De uitoefening van die bevoegdheden wordt beheerst door de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid.
2. Krachtens het beginsel van bevoegdheidstoedeling handelt de Unie enkel binnen de grenzen van de bevoegdheden die haar door de lidstaten in de Verdragen zijn toegeedeeld om de daarin bepaalde doelstellingen te verwezenlijken. Bevoegdheden die in de Verdragen niet aan de Unie zijn toegeedeeld, behoren toe aan de lidstaten.
3. Krachtens het subsidiariteitsbeginsel treedt de Unie op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt, maar vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt.

De instellingen van de Unie passen het subsidiariteitsbeginsel toe overeenkomstig het protocol betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid. De nationale parlementen zien er volgens de in dat protocol vastgelegde procedure op toe dat het subsidiariteitsbeginsel wordt geëerbiedigd.

4. Krachtens het evenredigheidsbeginsel gaan de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken.

De instellingen van de Unie passen het evenredigheidsbeginsel toe overeenkomstig het protocol betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid.

Artikel 6

1. De Unie erkent de rechten, vrijheden en beginselen die zijn vastgesteld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000, als aangepast op 12 december 2007 te Straatsburg, dat dezelfde juridische waarde als de Verdragen heeft.

De bepalingen van het Handvest houden geenszins een verruiming in van de bevoegdheden van de Unie zoals bepaald bij de Verdragen.

De rechten, vrijheden en beginselen van het Handvest worden uitgelegd overeenkomstig de algemene bepalingen van titel VII van het Handvest betreffende de uitlegging en toepassing ervan, waarbij de in het Handvest bedoelde toelichtingen, waarin de bronnen van deze bepalingen vermeld zijn, terdege in acht genomen worden.

2. De Unie treedt toe tot het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Die toetreding wijzigt de bevoegdheden van de Unie, zoals bepaald in de Verdragen, niet.

3. De grondrechten, zoals zij worden gewaarborgd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en zoals zij voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben,

maken als algemene beginselen deel uit van het recht van de Unie.

Artikel 19 (1)

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het Hof van Justitie, het Gerecht en gespecialiseerde rechtbanken. Het verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen.

De lidstaten voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren.

- **De artikelen 2(5), 6(g), 16 (1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie:**

Artikel 2

1. In de gevallen waarin bij de Verdragen op een bepaald gebied een exclusieve bevoegdheid aan de Unie wordt toegedeeld, kan alleen de Unie wetgevend optreden en juridisch bindende handelingen vaststellen, en kunnen de lidstaten zulks slechts zelf doen als zij daartoe door de Unie gemachtigd zijn of ter uitvoering van de handelingen van de Unie.

2. In de gevallen waarin bij de Verdragen op een bepaald gebied een bevoegdheid aan de Unie wordt toegedeeld die zij met de lidstaten deelt, kunnen de Unie en de lidstaten wetgevend optreden en juridisch bindende handelingen vaststellen. De lidstaten oefenen hun bevoegdheid uit voor zover de Unie haar bevoegdheid niet heeft uitgeoefend. De lidstaten oefenen hun bevoegdheid weer uit voor zover de Unie besloten heeft haar bevoegdheid niet meer uit te oefenen.

3. De lidstaten coördineren hun economisch en werkgelegenheidsbeleid overeenkomstig de in dit Verdrag gestelde nadere regels, die de Unie bevoegd is vast te stellen.

4. De Unie is bevoegd om, overeenkomstig het Verdrag betreffende de Europese Unie, een gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid te bepalen en te voeren, met inbegrip van de geleidelijke bepaling van een gemeenschappelijk defensiebeleid.

5. Op bepaalde gebieden en onder de bij de Verdragen gestelde voorwaarden is de Unie bevoegd om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen, zonder evenwel de bevoegdheid van de lidstaten op die gebieden over te nemen.

De juridisch bindende handelingen van de Unie die op grond van de bepalingen van de Verdragen over die gebieden worden vastgesteld, kunnen generlei harmonisatie van de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inhouden.

6. De omvang en de voorwaarden voor de uitoefening van de bevoegdheden van de Unie worden geregeld door de bepalingen van de Verdragen over ieder van die gebieden.

Artikel 6

De Unie is bevoegd om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen. Dit geldt voor de volgende gebieden wat hun Europese dimensie betreft:

..
g) administratieve samenwerking.

Artikel 16 (1)

Eenieder heeft recht op bescherming van zijn persoonsgegevens.

Artikel 26 (2)

De interne markt omvat een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van de Verdragen.

Artikel 49

In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.

Artikel 56

In het kader van de volgende bepalingen zijn de beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Unie verboden ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die, waarin degene is gevestigd te wiens behoefte de dienst wordt verricht.

Het Europees Parlement en de Raad kunnen, volgens de gewone wetgevingsprocedure, de bepalingen van dit hoofdstuk van toepassing verklaren ten gunste van de onderdanen van een derde staat die diensten verrichten en binnen de Unie zijn gevestigd.

Artikel 63

1. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

2. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het betalingsverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

Artikel 65

1. Het bepaalde in artikel 63 doet niets af aan het recht van de lidstaten:
 - a) de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun

kapitaal is belegd;

- b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.
2. De bepalingen van dit hoofdstuk doen geen afbreuk aan de toepasbaarheid van beperkingen inzake het recht van vestiging welke verenigbaar zijn met de Verdragen.
3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 (..)

Artikel 115

Onverminderd artikel 114 stelt de Raad na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure, richtlijnen vast voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.

- **De artikelen 7, 8 (1), 20, 47, 48 (1), 49 tot 52 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie :**

Artikel 7

De eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven

Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.

Artikel 8

De bescherming van persoonsgegevens

1. Eenieder heeft recht op bescherming van zijn persoonsgegevens.

Artikel 20

Gelijkheid voor de wet

Eenieder is gelijk voor de wet.

Artikel 47

Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht

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

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is

ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

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

Artikel 48

Vermoeden van onschuld en rechten van de verdediging

1. Eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.

Artikel 49

Legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen

1. Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde van het handelen of nalaten. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. Indien de wet na het begaan van het strafbare feit in een lichtere straf voorziet, is die van toepassing.

2. Dit artikel staat niet de berechting en bestraffing in de weg van iemand die schuldig is aan een handelen of nalaten dat ten tijde van het handelen of nalaten een misdrijf was volgens de door de volkerengemeenschap erkende algemene beginselen.

3. De zwaarte van de straf mag niet onevenredig zijn aan het strafbare feit.

Artikel 50

Recht om niet tweemaal in een strafrechtelijke procedure voor hetzelfde delict te worden berecht of gestraft

Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.

Artikel 51

Toepassingsgebied

1. De bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten. Derhalve eerbiedigen zij de rechten, leven zij de beginselen na en bevorderen zij de toepassing ervan overeenkomstig hun respectieve bevoegdheden en met inachtneming van de grenzen van de bevoegdheden zoals deze in de Verdragen aan de Unie zijn toegedeeld.

2. Dit Handvest breidt het toepassingsgebied van het recht van de Unie niet verder uit dan de bevoegdheden van de Unie reiken, scheidt geen nieuwe bevoegdheden of taken voor de Unie, noch wijzigt het de in de Verdragen omschreven bevoegdheden en taken.

Artikel 52

Reikwijdte en uitlegging van de gewaarborgde rechten en beginselen

1. Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts

beperkingen worden gesteld, indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

2. De door dit Handvest erkende rechten die voorkomen in bepalingen van de Verdragen, worden uitgeoefend onder de voorwaarden en binnen de grenzen die door deze Verdragen zijn gesteld.

3. Voor zover dit Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.

4. Voor zover dit Handvest grondrechten erkent zoals die voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben, moeten die rechten in overeenstemming met die tradities worden uitgelegd.

5. Aan de bepalingen van dit Handvest die beginselen bevatten, kan uitvoering worden gegeven door wetgevings- en uitvoeringshandelingen van de instellingen, organen en instanties van de Unie en door handelingen van de lidstaten wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden. De rechterlijke bevoegdheid ten aanzien van die bepalingen blijft beperkt tot de uitlegging van genoemde handelingen en de toetsing van de wettigheid ervan.

6. Met de nationale wetgevingen en praktijken moet ten volle rekening worden gehouden, zoals bepaald in dit Handvest.

7. De toelichting, die is opgesteld om richting te geven aan de uitlegging van dit Handvest van de grondrechten, wordt door de rechterlijke instanties van de Unie en van de lidstaten naar behoren in acht genomen.

Artikel 53

Beschermingsniveau

Geen van de bepalingen van dit Handvest mag worden uitgelegd als zou zij een beperking vormen van of afbreuk doen aan de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden welke binnen hun respectieve toepassingsgebieden worden erkend door het recht van de Unie, het internationaal recht en de internationale overeenkomsten waarbij de Unie of alle lidstaten partij zijn, met name het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, alsmede door de grondwetten van de lidstaten.

- **Artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten bepaalt :**

1. Niemand mag worden onderworpen aan willekeurige of onwettige inmenging in zijn privéleven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling, noch aan onwettige aantasting van zijn eer en goede naam.
2. Eenieder heeft recht op bescherming door de wet tegen zodanige inmenging of aantasting.

- **De artikelen 6, 7, 8 en 10 van het Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, ondertekend op 4 November 1950, te Rome (BS, 19 augustus 1955, err. BS, 29 juni 1961), hieronder geciteerd als Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens - EVRM.**

Artikel 6

Recht op een eerlijk proces

1. Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie welke bij de wet is ingesteld. Het vonnis moet in het openbaar worden gewezen maar de toegang tot de rechtszaal kan aan de pers en het publiek worden ontzegd gedurende het gehele proces of een deel daarvan, in het belang van de goede zeden, van de openbare orde of 's lands veiligheid in een democratische samenleving, wanneer de belangen van minderjarigen of de bescherming van het privé leven van partijen bij het proces dit eisen of, in die mate als door de rechter onder bepaalde omstandigheden strikt noodzakelijk wordt geoordeeld, wanneer openbaarmaking de belangen van de rechtspraak zou schaden.
2. Eenieder, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld volgens de wet bewezen wordt.
3. Eenieder, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd, heeft ten minste de volgende rechten :
 - a) onverwijld, in een taal welke hij verstaat, en in bijzonderheden, op de hoogte te worden gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging;
 - b) te beschikken over voldoende tijd en faciliteiten welke nodig zijn voor de voorbereiding van zijn verdediging;
 - c) zichzelf te verdedigen of de bijstand te hebben van een raadsman naar zijn keuze, of, indien hij niet over voldoende middelen beschikt om een raadsman te bekostigen, kosteloos door een toegevoegd advocaat te kunnen worden bijgestaan, indien het belang van de rechtspraak dit eist;
 - d) de getuigen à charge te ondervragen of doen ondervragen en het oproepen en de ondervraging van getuigen à décharge te doen geschieden op dezelfde voorwaarden als het geval is met de getuigen à charge;
 - e) zich kosteloos te doen bijstaan door een tolk, indien hij de taal welke ter zitting wordt gebezigd niet verstaat of niet spreekt.

Artikel 7

Geen straf zonder wet

1. Niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin zal een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was.
2. Dit artikel staat niet in de weg aan het vonnis en de straf van iemand die schuldig is aan een handelen of nalaten, hetwelk ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde, een misdrijf was overeenkomstig de algemene rechtsbeginselen welke door de beschaafde volken worden erkend.

Artikel 8

Recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven.

1. Een ieder heeft recht op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.
2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan met betrekking tot de uitoefening van dit recht dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving nodig is in het belang van 's lands veiligheid, de openbare veiligheid, of het economisch welzijn van het land, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

Artikel 10

1. Een ieder heeft recht op vrijheid van meningsuiting. Dit recht omvat de vrijheid een mening te koesteren en de vrijheid om inlichtingen of denkbeelden te ontvangen of te verstrekken, zonder inmenging van enig openbaar gezag en ongeacht grenzen. Dit artikel belet Staten niet radio- omroep-, bioscoop- of televisieondernemingen te onderwerpen aan een systeem van vergunningen.
2. Daar de uitoefening van deze vrijheden plichten en verantwoordelijkheden met zich brengt, kan zij worden onderworpen aan bepaalde formaliteiten, voorwaarden, beperkingen of sancties, die bij de wet zijn voorzien en die in een democratische samenleving noodzakelijk zijn in het belang van de nationale veiligheid, territoriale integriteit of openbare veiligheid, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, de bescherming van de goede naam of de rechten van anderen, om de verspreiding van vertrouwelijke mededelingen te voorkomen of om het gezag en de onpartijdigheid van de rechterlijke macht te waarborgen.

IV. GEVOLGEN IN FEITE EN RECHTE

22. De bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof om wetgevende normen te vernietigen of te interpreteren steunt op schendingen van bevoegdheidsverdelende regelen, het gelijkheidsbeginsel en de rechten die in titel II van de Grondwet staan opgenomen.

Uit de geschonden bepalingen blijken overeenstemmingen tussen de Grondwet en de volgende waarden die de verdragen beschermen :

- **Gelijkheidsbeginsel** : artikelen 10 en 11 van de Grondwet - artikel 6 EVRM – artikel 20 Handvest,
- **Rechten van verdediging / vermoeden van onschuld** : artikelen 12 en 14 van de Grondwet - artikel 6 EVRM – artikelen 47 en 48 Handvest,
- **Bescherming Privésfeer** : artikelen 22 en 29 van de Grondwet – artikel 8 EVRM – artikelen 7 en 8 (1) Handvest, artikel 16(1) VWEU,
- **Geen straf zonder wet** : artikel 14 van de Grondwet – artikel 7 EVRM – artikel 52 (1) Handvest,
- **Geen retroactiviteit** : artikel 190 Grondwet – artikel 7 EVRM – artikel 49 Handvest.

Om de omvang van huidig verzoekschrift te beperken en de leesbaarheid ervan te verhogen, bedoelen eisers, als zij een schending inroepen van een van deze beschermde waarden en daarbij verwijzen naar één van deze geschonden normen, steeds de schending in te roepen van de gecombineerde toepassing van de hiervoor opgegeven overeenstemmende normen, gecombineerd met de artikelen 10 en 11 van de Belgische Grondwet.

IV.A Schending van de artikelen 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet en van de Economische en Monetaire Belgische Unie.

23. Volgens een bepaalde interpretatie die in voorkomend geval tot een toepassing kan leiden van het **artikel 6**, dienen de relevante belastingplichtigen en de intermediairs, wanneer zij gelijktijdige meldingsplichten zouden hebben in meerdere Lidstaten met betrekking tot materies die in het toepassingsgebied vallen van de bestreden ordonnantie, enkel deze verplichtingen voldoen voor zover zij een persoonlijk aanknopingspunt hebben met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (nieuw artikel 9/2 §§ 4 en 8) :

"§ 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. Ingeval de meldingsplicht overeenkomstig paragraaf 7 bij de relevante belastingplichtige ligt, verstrekt hij de inlichtingen binnen dertig dagen, te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat eerst plaatsvindt :

1° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld ; of

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

3° vanaf het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen.

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."

24. Deze bepalingen hebben als gevolg – voor zover er een toepassingsgeval kan bestaan – dat er binnen de Belgische Economische en Monetaire Unie een verschillende behandeling wordt ingevoerd tussen categorieën van personen die zich voor het normdoel in een gelijke toestand bevinden.

Immers is er geen redelijke verantwoording waarom met betrekking tot dezelfde grensoverschrijdende constructie de meldingsplicht voor een gewestelijke of gemeentelijke belasting zou verschillen naargelang het persoonlijk aanknopingspunt van de betrokkene met dat gewest.

Tot nader order zijn er geen Grondwettelijke bepalingen die kennis van gewestelijke normen vermoedt in functie van een persoonlijk aanknopingspunt met een gewest. Alle Belgen zijn gelijk voor de wet, het decreet of de ordonnantie. Er lijkt dan ook geen redelijke verantwoording te zijn voor het gemaakte onderscheid tussen de verplichtingen van Belgische burgers door de bestreden ordonnantie.

Dit temeer daar in fiscale zaken verplichtingen ontstaan ingevolge het belastbaar feit, of althans reeds vanaf de voorbereiding tot dergelijk feit ervan sedert de invoering van de bestreden norm. Territoriale aanknopingspunten inzake de materiële belastingbevoegdheid vloeien voort uit het belastbaar feit, niet uit persoonlijke aanknopingspunten van de persoon die dat feit adviseert of toepast.

De bestreden ordonnantie oefent een formele belastingbevoegdheid uit die personen verschillend behandelt voor belastbare feiten gelegen in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

Een onderscheid tussen formele en materiële fiscale verplichtingen tussen Belgische rechtsonderhorigen lijkt tevens zonder redelijke verantwoording.

De bestreden norm heeft bovendien een verstorend effect op de Belgische Economische en Monetaire Unie nu hij mogelijks een aanleiding zal vormen voor fiscale en andere dienstverleners of relevante belastingplichtigen die betrokken zijn bij een grensoverschrijdende constructie, om zich in een ander gewest te gaan vestigen. De bestreden Richtlijn laat ten andere geen opdeling toe van de meldplicht binnen eenzelfde lidstaat, noch een meervoudige meldplicht.

Dit blijkt uit de volgorde die wordt opgelegd door de bestreden Richtlijn :

“Artikel 8 bis ter

(..)

*3. Wanneer de intermediair verplicht is inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen **alleen verstrekt** aan de lidstaat **die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt**: (..)*

4. Wanneer er overeenkomstig lid 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoon dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

(..)

*7. (..) Wanneer de relevante belastingplichtige verplicht is inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen **alleen verstrekt** aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat **die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt**: (..)*

8. Wanneer er op grond van lid 7 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoon dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.”

Het doel van de bestreden Richtlijn is om te vermijden dat een persoon wordt verondersteld de meldplichten in elke Lidstaat te beheersen. Dit zou een manifest disproportioneel regime zijn. Indien een persoon toch meerdere meldplichten heeft van eenzelfde niveau (bijvoorbeeld inschreven zijn bij meerdere Ordes zonder een woonplaats in de Europese Unie), heeft deze de facto de vrije keuze in welke lidstaat eerst wordt gemeld. Dat ontslaat dan van de meldplicht in de andere lidstaat zodat er geen plicht tot meervoudige aangifte bestaat. Nochtans is het dergelijke meervoudige meldplicht – onmogelijke hypothese volgens de bewoordingen van de Richtlijn – die wordt ingeroepen door de bestreden ordonnantie als reden van de ongelijke behandeling tussen Belgische inwoners.

25. Naar de logica van de bestreden Richtlijn activeert het eerste criterium (vaste inrichting) de verplichting zonder dat verder moet gekeken worden naar lagere criteria (inschrijving). Wat te doen met advocaten ingeschreven bij Ordes van advocaten in andere gewesten en in het Waals gewest waarmee zij één kantoor of groepering vormen ; zijn zij dan allen intermediairs voor het 2° ? Of behoort het om, zoals tussen lidstaten, dit begrip tussen Belgische gewesten strikt toe te passen waar het vrije beroepen betreft ? In dat geval zouden dan enkel advocaten ingeschreven bij een Belgische én Brusselse Orde van advocaten en alle andere vrijgesteld ?

Deze gevolgen van de bestreden norm schenden de normdoelen van de opgesomde normen in het middel en kunnen zich niet verantwoorden vanuit de omzetting van de bestreden Richtlijn.

IV.B Schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet.

26. De bestreden ordonnantie zegt de bestreden Richtlijn om te zetten in alle materies die onder het toepassingsgebied vallen 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 de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013). Zo voert de bestreden ordonnantie in deze andere materies een regeling in die bedoeld was voor de materie van de vennootschapsbelastingen. Dit met inbegrip van de gemeentelijke belastingen die worden bedoeld in die eerdere ordonnantie en met uitsluiting van de materies van de successierechten en de registratierechten die reeds werden omgezet door de omzettingwet.

Er wordt geen redelijke verantwoording gegeven in de voorbereide werken aangaande het normdoel en de evenredigheid om dit regime toe te passen in andere materies dan de vennootschapsbelasting. Dit meer bepaald vanuit de noodzaak voor het Brussels Hoofdstedelijk gewest om dalende inkomsten te bestrijden ingevolge grensoverschrijdende constructies in die specifieke materies.

De toepassing buiten de vennootschapsbelasting heeft onevenredige gevolgen :

- Hoe kan men de criteria opgelijst in bijlage IV van de bestreden Richtlijn en die werden overgenomen in artikel 6 van de bestreden ordonnantie toepassen in andere materies dan de vennootschapsbelasting ?
- Is er een mogelijk belastingvoordeel in die materies zoals wordt vermoed door die criteria ?
- Er ontstaat een verhoogd risico van verstoring van de fundamentele vrijheden van de eengemaakte markt door het aantal personen dat zal gehouden worden tot een meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies in materies waarin deze niet gebruikelijk worden bijgestaan door professionelen met de vereiste opleiding om een melding te verzekeren, welke van een ontradende aard zal blijken om een gebruik te bevorderen van die fundamentele vrijheden.
- In de andere materies dan de vennootschapsbelasting zullen de relevante belastingplichtigen in regel over minder financiële draagkracht beschikken of betreft het lage mogelijke belastingvoordelen maar blijven de sancties even ontradend ingeval van een inbreuk.

Een omstandige motivering ter zake is derhalve noodzakelijk wegens het effect van een gelijke behandeling voor personen die zich in een objectief verschillende situatie bevinden ten opzichte van het normdoel van de bestreden Richtlijn. Er wordt evenwel geen andere motivering gegeven door de bestreden ordonnantie dan een vermeende verplichting om de bestreden Richtlijn te

moeten omzetten in alle materies waarvoor de basis-Richtlijn DAC in 2013 werd omgezet. Deze basis-Richtlijn DAC is echter veel minder ingrijpend qua verplichtingen die aan de rechtsonderhorige worden opgelegd.

De omzetting van de Richtlijn DAC door de ordonnantie DAC voert enkel plichten in voor de organen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zelf en kan niet op proportionele wijze de omzetting van de bestreden richtlijn verantwoorden. Het ingevoerde regime legt zeer ingrijpende plichten aan burgers op die een verantwoording vereisen vanuit de noodzaak om zo fiscale inkomsten te kunnen behouden.

IV.C. Schending van het primair Unierecht door de meldingsplicht.

27. De **artikelen 2, 4 tot 6** van de bestreden ordonnantie voeren in de materies die vallen onder het toepassingsgebied 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 de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013), een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende constructie en voorzien in onweerlegbare vermoedens van een voornaamste oogmerk dat fiscaal is dat wordt nagestreefd door grensoverschrijdende constructies, zonder een proportionele verantwoording met betrekking tot de rechten en verplichtingen die het primair Unierecht oplegt aan de lidstaten, door de **artikelen 1^{ste} 1, b) en 1^{ste} 2) van de bestreden Richtlijn** om te zetten.

De artikelen **4 tot 6** van de bestreden ordonnantie verplichten om grensoverschrijdende constructies te melden :

IV.C.1 Aan de nationale overheden.

28. Het artikel **1^{ste} 1, b)** van de bestreden Richtlijn verplicht de Lidstaten om in hun nationaal recht meldingsverplichtingen om te zetten aan nationale overheden met betrekking tot grensoverschrijdende constructies. Die definitie, alsook deze van de wezenskenmerken, werden woord per woord overgenomen door de bestreden ordonnantie in het **artikel 4**.

Bij monde van het arrest van 16 mei 2017³ herinnert het HvJ dat de basis-Richtlijn DAC werd aangenomen om een doeltreffende administratieve samenwerking te bevorderen tussen de fiscale administraties van de lidstaten.

Vragen tot inlichtingen die in toepassing van de basis-Richtlijn DAC worden gesteld, kunnen slechts door een administratie worden gesteld nadat de aangesproken lidstaat alle 'gebruikelijke bronnen' heeft uitgeput (zie artikel 17 basis-Richtlijn DAC).

Het doorgeven van deze inlichtingen kan geweigerd worden door een lidstaat

³ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA t. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

indien deze gegevens waarvan de doorzending wordt verzocht zouden leiden tot het bekend maken van een handels-, industrieel- of beroepsgeheim of een productiewijze, of van een informatie waarvan de bekendmaking onverenigbaar zou zijn met de openbare orde.

Het HvJ diende zich uit te spreken over de vraag of een rechtsonderhorige het nut kan betwisten van de inlichtingen waarvan de mededeling wordt gevorderd van hem in toepassing van de basis-Richtlijn DAC teneinde te worden medegedeeld aan de fiscale administratie van zijn land.

29. In de bewoordingen van het arrest (§ 51) wordt eraan herinnerd dat :

« Wat meer bepaald het vereiste van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 van het Handvest betreft, moet in herinnering worden gebracht dat uit vaste rechtspraak volgt dat de bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon die willekeurig of onredelijk zouden zijn, een algemeen beginsel van het Unierecht vormt (arresten van 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88, EU:C:1989:337, punt 19, en van 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punt 27, alsmede beschikking van 17 november 2005, Minoan Lines/Commissie, C-121/04 P, niet gepubliceerd, EU:C:2005:695, punt 30. »

Het Hof verduidelijkt dat de verplichting tot samenwerking die wordt opgelegd aan de rechtsonderhorige zich verantwoordt door het algemeen rechtsbeginsel dat een rechtsonderhorige geen inmengingen van de openbare macht moet dulden die willekeurig of onevenredig zijn, wat neerkomt op het naleven van volgende voorwaarden (§§ 61 en 63) :

« Krachtens artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16, betreffende de doelstelling van die richtlijn, werken de lidstaten samen met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die „naar verwachting van belang” zijn voor de verzoekende administratie, gelet op de fiscale regelgeving van de lidstaat waaronder die administratie valt. »

« Uit de bewoordingen van die bepalingen volgt dat de uitdrukking „naar verwachting van belang” duidt op de kwalitatieve eigenschappen die de gevraagde inlichtingen moeten hebben. De volgens artikel 5 van richtlijn 2011/16 op de aangezochte autoriteit rustende verplichting om met de verzoekende autoriteit samen te werken, strekt zich niet uit tot de verstrekking van inlichtingen die deze kwalitatieve eigenschappen niet hebben. »

En (§ 67) :

« Zoals meerdere regeringen en de Commissie hebben betoogd, is het begrip „naar verwachting van belang” een afspiegeling van het begrip dat in artikel 26 van het model-belastingverdrag van de OESO wordt gebruikt, zowel wegens de gelijkenissen tussen de gebruikte concepten als wegens de verwijzing naar de OESO-verdragen in de toelichting bij voorstel voor een richtlijn van de Raad COM(2009) 29 definitief van 2 februari 2009 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, dat tot de vaststelling van richtlijn 2011/16 heeft geleid. Volgens het commentaar op dat artikel dat op 17 juli 2012 door de Raad van de OESO is vastgesteld, staat het de verdragsluitende

*staten niet vrij om „fishing expeditions” te ondernemen of inlichtingen op te vragen, waarvan het niet aannemelijk is dat deze relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. **Er moet juist een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn.** »*

Indien mits naleving van de vereiste om eerst de ‘gebruikelijke bronnen van informatie’ uit te putten, de lidstaat zich rechtstreeks kan richten tot de belastingplichtige, dient (§ 73) :

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

30. De artikelen 4 tot 6 van de bestreden ordonnantie omschrijven de voorwaarden die vervuld moeten zijn opdat een grensoverschrijdende constructie dient te worden gemeld. Volgens de bestreden Richtlijn houden deze grensoverschrijdende constructies een mogelijk risico op belastingontwijking in van zodra voldaan is aan een van de criteria die worden opgesomd in de bijlage IV aan de bestreden Richtlijn. De bestreden ordonnantie heeft deze criteria overgenomen in zijn artikel 5.

Het artikel 1^{ste} 1,b) (20) van de bestreden Richtlijn beoogt via de opgelijste criteria in bijlage IV die grensoverschrijdende constructies te merken die ‘een mogelijk risico op belastingontwijking’ inhouden. De bestreden Richtlijn omschrijft niet wat het begrip ‘een mogelijk risico op belastingontwijking’ inhoudt. Consideransen nrs. 1, 9 en 14 lichten toe dat het nagestreefde doel is om op te komen tegen agressieve fiscale planningsconstructies zoals 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 belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB L 193 van 19 juli 2016, blz. 1), hierna de «Anti-Misbruik Richtlijn» :

« (1).. Hoewel Richtlijn 2011/16/EU herhaaldelijk is gewijzigd om de belastingautoriteiten meer middelen te verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning, is het nog altijd nodig bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken.

(..)

(9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden „wezenskenmerken” genoemd..

(..)

Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale

planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad.»

Considerans nr. 9 verduidelijkt de keuze van de bestreden Richtlijn om een lijst van kenmerken en eigenschappen op te noemen van verrichtingen die ernstige aanwijzingen uitmaken van belastingontwijking of van belastingmisbruiken in plaats van het begrip van agressieve fiscale planning te omschrijven.

31. Bijlage IV van de bestreden Richtlijn voert het begrip 'voornaamste fiscaal voordeel' in. Dit begrip lijkt een methode te betreffen die toelaat om het vermoeden te weerleggen dat wordt geactiveerd door de aanwezigheid van een wezenskenmerk. Het regime dat wordt ingevoegd door de bestreden Richtlijn betreft zo :

- Een vermoeden van een risico op fiscale ontwijking of van een handeling met fiscaal misbruik op grond van één van deze criteria (genaamd wezenskenmerken) opgelijst in bijlage IV aan de bestreden Richtlijn ;
- Een vermoeden gesteund op dat geactiveerd vermoeden dat dit het voornaamste oogmerk of één van de voornaamste oogmerken betreft van de rechtsonderhorige om een beroep te doen op de grensoverschrijdende constructie ;
- en zo de verplichting te rechtvaardigen voor de rechtsonderhorige om de grensoverschrijdende constructie te moeten melden.

Enkel bij bepaalde wezenskenmerken is het aan de rechtsonderhorige toegestaan om dit vermoeden op vermoeden te weerleggen door het bewijs dat hij geen voornaamste fiscaal oogmerk had met de grensoverschrijdende constructie. In de overige gevallen is hij steeds gehouden tot melding van zodra aan het criterium is voldaan dat het eerste vermoeden en daarmee tegelijk het daaropvolgende vermoeden activeert van een 'potentieel risico' op fiscale ontwijking of handelswijzen van fiscaal misbruik.

32. De bestreden Richtlijn voert met zijn artikel 1^{ste} 2) (18) een automatische meldingsplicht in van de inlichtingen die werden verkregen door de meldingsplicht van de rechtsonderhorigen.

Dit terwijl de Richtlijn DAC die zowel *fraude als fiscale ontwijking* tegengaat, geen meldingsverplichtingen allerlei invoert maar de inmenging van belasting-administraties in de private levenssfeer van de belastingplichtigen en derden doet afhangen van vragen om inlichtingen. De bestreden Richtlijn die *volstrekt wettige gedragingen* in het vizier neemt, mengt zich op een veel invasievere wijze in de private sfeer van de belastingplichtigen en derden.

De bestreden Richtlijn voert ook een kader van normen in die verder gaat dan een eenvoudig administratieve samenwerking zoals bedoeld door het artikel 6(g) VWEU. De ingeroepen juridische basis, te weten het artikel 115 VWEU,

dat geen bevoegdheid voorbehouden aan de Lidstaten betreft, laat niet toe om verder te gaan dan eenvoudige administratieve samenwerking buiten maatregelen die direct de instelling of de werking van de interne markt bevorderen.

Het behoort derhalve om het HvJ uit te nodigen om zich uit te spreken over de vereisten voor de verdeling van bevoegdheden tussen de Europese Unie en de Lidstaten in toepassing van de artikelen 2(5), 6(g) en 115 VWEU.

33. De gevolgen die de bestreden Richtlijn teweegbrengt zijn :

- Dat de verplichtingen van meldingen die rechtsonderhorigen aan hun nationale overheden moeten doen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies niet afhangen van een voorwaarde in hoofde van die Lidstaat om eerst de 'gebruikelijke bronnen' na te zien op relevante informatie. Integendeel, voert de bestreden Richtlijn een automatische meldingsplicht in gecombineerd met een systeem van automatische gegevensuitwisseling tussen Lidstaten. Dit Lidstaten dienen geheel niet te rechtvaardigen waarom zij die inlichtingen niet konden bekomen met hun nationale regels of hoe de bekomen maatregelen kunnen verhelpen aan het tegengaan van handelingen van misbruik.

Zo wordt door de bestreden Richtlijn die als basis dient voor de bestreden ordonnantie, de eerste voorwaarde ter zijde geschoven die het HvJ in de aangehaalde beslissing als essentieel aanmerkte voor de Richtlijn DAC ter bescherming van de private levenssfeer van de rechtsonderhorige tegen willekeurige en onevenredige inbreuken in diens private levenssfeer door een openbare macht.

- De verplichtingen van zelf-melding voor de rechtsonderhorigen doen in de meerderheid van de gevallen de tweede voorwaarde vervallen van het aannemelijke nut van deze inlichtingen om de Lidstaten in de mogelijkheid te stellen om beter de bedragen aan belastingen en taksen te bepalen en te innen.

Zo wordt door de bestreden Richtlijn die als basis dient voor de bestreden ordonnantie, de tweede voorwaarde in grote mate ter zijde geschoven die het HvJ in de aangehaalde beslissing als essentieel aanmerkte voor de Richtlijn DAC ter bescherming van de private levenssfeer van de rechtsonderhorige tegen willekeurige en onevenredige inbreuken in diens private levenssfeer door een openbare macht.

Deze beide gevolgen van de bestreden normen betreffen in de eerste plaats het debat over de evenredigheid van de inmenging in de private levenssfeer. Voor dit middel is aangehaalde arrest nuttig omdat het aantoonde dat er reeds een effectief en proportioneel regime van gegevensuitwisseling werd ingevoerd ; inzake misbruik is er de Anti-Misbruik Richtlijn en de algemene bepaling die deze bevat. Deze beiden vaststellingen samen maken dat men

zich kan afvragen of de bestreden Richtlijn wel noodzakelijk was om in te voeren.

34. Dit middel be vraagt immers of de bestreden Richtlijn kan voldoen aan de vereisten van subsidiariteit gesteld door het artikel 5(3) VEU, rekening houdende met deze Richtlijnen DAC en Anti-Misbruik en het doel dat wordt nagestreefd met artikel 115 VWEU om direct de instelling en de werking van de eengemaakte markt te verbeteren. Dit laatste lijkt in tegenspraak met belemmeringen die automatisch worden geactiveerd met complexe en kostelijke formaliteiten bij het uitoefenen van de fundamentele vrijheden

Indien deze vraag een negatief antwoord krijgt, dient de gehele bestreden Richtlijn nietig te worden verklaard.

IV.C.2 Inzake andere materies dan de vennootschapsbelasting.

35. Ondergeschikt, voor zover de bestreden Richtlijn niet nietig wordt verklaard, stelt zich de vraag naar de proportionaliteit van de uitbreiding van dit regime naar andere materies dan de vennootschapsbelasting en de gevolgen ervan voor de fundamentele vrijheden.

De Anti-Misbruik Richtlijn die praktijken tegengaat van belastingontwijking die een beroep doen op kunstmatige constructies, beperkt zijn toepassingsveld tot de vennootschapsbelastingen (1^{ste} artikel), wat logisch is gelet op het normdoel om belastingontwijking in deze materie tegen te gaan (zie de consideransen 3 en 4) :

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

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

De Anti-Misbruik Richtlijn overweegt zo dat het normdoel om agressieve fiscale planning tegen te gaan kan worden bereikt op een evenredige wijze door zich te beperken tot die belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting volgens het nationaal recht van de lidstaten.

Zoals hiervoor werd verduidelijkt, bevestigt de bestreden Richtlijn in haar considerans nr. 14 die constructies te beogen die onder de toepassing kunnen vallen van de algemene anti-misbruik bepaling (artikel 6 van de Anti-Misbruik Richtlijn). Hoewel zij geen fraude viseert worden er toch veel invasievere verplichtingen ingevoerd die de eengemaakte markt verstoren dan de Anti-Misbruik Richtlijn doet inzake vennootschapsbelastingen. Wat kan dan nog de proportionele verantwoording zijn om het toepassingsveld van de bestreden Richtlijn niet te beperken tot de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, zoals bedoeld voor de Anti-Misbruik Richtlijn ?

36. De basis-Richtlijn DAC heeft tot doel om fraude en belastingontwijking tegen te gaan door de uitwisseling van informatie te bevorderen tussen lidstaten inzake fiscale materies die niet worden geregeld door andere richtlijnen (BTW, accijnzen, douane en andere) of die van parafiscale aard zijn (sociale bijdragen). In haar artikel 2, eerste lid verklaart de basis-Richtlijn DAC zich van toepassing op alle soorten van belastingen en taksen die door een lidstaat worden geheven, of in diens naam, of door territoriale of administratieve entiteiten, of in hun naam, met inbegrip van de lokale belastingen.

Deze uitbreiding is logisch vanuit de bedoeling om de informatie waarover overheden *reeds wettelijk en conform hun nationaal recht* beschikken uit te wisselen, dit gelet op de toenemende globalisering. Volgens de basis-Richtlijn DAC uit deze globalisering zich in de verhoogde mobiliteit van belastingplichtigen, het aantal grensoverschrijdende handelingen en de internationalisering van de financiële instrumenten die allen een belangrijke evolutie kennen (considerans nr. 1). Deze evolutie binnen de eengemaakte markt noodzaak op zijn beurt om een ruimer en duidelijk systeem uit te werken van informatie-uitwisseling tussen lidstaten (consideransen nr. 6 en 7).

37. De bestreden Richtlijn voorziet in haar consideransen nr. 2 en 10 :

« .. 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 dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten (..) »

Aangezien deze richtlijn inzake het melden van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies in de eerste plaats gericht moet zijn op de goede werking van de interne markt, is het zaak op Unieniveau geen voorschriften vast te stellen die verder gaan dan nodig is om de beoogde doelstellingen te verwezenlijken. Daarom dienen gemeenschappelijke voorschriften inzake melding uitsluitend te gelden voor grensoverschrijdende situaties, dat wil zeggen situaties waarbij meer dan één lidstaat of een lidstaat en een derde land betrokken zijn (..) Een lidstaat zou verdere soortgelijke rapportagemaatregelen kunnen treffen, maar inlichtingen die zijn verzameld in aanvulling op de te melden inlichtingen uit hoofde van deze richtlijn, zouden niet automatisch gemeld moeten worden aan de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten. Die inlichtingen kunnen op verzoek dan wel spontaan worden uitgewisseld volgens de geldende regels.»

Na te hebben herinnerd aan de noodzaak om geen regelingen uit te werken die verder gaan dan nodig op het niveau van de Unie, opent considerans nr. 10 de deur wagenwijd voor lidstaten om het regime dat wordt ingevoerd door de bestreden Richtlijn toe te passen op alle nationale belastingen en taksen. De bestreden Richtlijn geeft in deze considerans aan dat deze bekomen inlichtingen dan nadien vrij kunnen worden uitgewisseld tussen de lidstaten volgens de algemene vereisten van overmaking onder de basis-Richtlijn DAC :

« Een lidstaat zou verdere soortgelijke rapportagemaatregelen kunnen treffen, maar inlichtingen die zijn verzameld in aanvulling op de te melden inlichtingen uit hoofde van deze richtlijn, zouden niet automatisch gemeld moeten worden aan de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten. Die inlichtingen kunnen op verzoek dan wel spontaan worden uitgewisseld volgens de geldende regels. »

De bepalingen van de bestreden Richtlijn beperken evenwel hun toepassingsgebied niet tot de vennootschapsbelasting, zoals de Anti-Misbruik Richtlijn dat wel uitdrukkelijk doet. Via de bestreden norm werd de bestreden Richtlijn omgezet door het Brussels Hoofdstedelijk gewest in andere materies dan de vennootschapsbelastingen met verwijzing naar deze ruimere toepassing.

38. Op deze wijze heeft de bestreden Richtlijn als gevolg dat zij de rechtsonderhorige onttrekt aan de bescherming die de basis-Richtlijn DAC verleent in alle materies die in haar toepassingsgebied vallen. De bestrijding van agressieve fiscale planning die wordt beoogd met de aan de rechtsonderhorige opgelegde meldingsverplichting is enkel evenredig indien deze meldingsverplichting wordt beperkt tot de materie van de vennootschapsbelastingen. Dit bij toepassing van de consideransen van de Anti-Misbruik Richtlijn.

De bestreden Richtlijn geeft bovendien in zijn consideransen aan dat deze inlichtingen inzake deze andere materies, eens bekomen, ook kunnen worden uitgewisseld volgens de normale informatie-uitwisseling tussen fiscale overheden die door de basis-Richtlijn DAC wordt ingevoerd. Dat in de mate dat vergelijkbare gegevens worden gevraagd voor meldingen met betrekking tot de materie van de vennootschapsbelastingen. De andere gegevens moeten dan het normale regime DAC volgen.. Hoe binnen één melding de gegevens DAC 6 en DAC opsplitsen binnen een systeem van automatische uitwisseling van gegevens ?

Er is geen redelijke verantwoording gegeven waarom belastingplichtigen in andere materies aan gelijke maatregelen worden onderworpen die bedoeld zijn om belastingontwijking inzake vennootschapsbelastingen tegen te gaan via groepsstructuren of verbonden ondernemingen ? Hoe verhouden deze maatregelen zich tot de vereiste in de basis-Richtlijn DAC dat vragen om inlichtingen geen 'fishing expeditions' mogen zijn en zich moeten kunnen verantwoorden op hun pertinentie om het normdoel te bereiken teneinde een wettige inmenging in de privésfeer van de rechtsonderhorige te vormen ?

39. De vereisten van evenredigheid die artikel 5 (4) VEU voorschrijft en van strikte uitlegging van normen zoals de bestreden Richtlijn lijken geschonden bij gebrek aan een redelijke verantwoording. Daarnaast ligt een schending voor van de fundamentele vrijheden doordat grensoverschrijdende constructies in deze andere materies zonder redelijke verantwoording worden onderworpen aan zwaardere formaliteiten die van aard zijn om de uitoefening van de fundamentele vrijheden te belemmeren.

De gevolgen van de bestreden ordonnantie schenden samen met de bestreden Richtlijn de artikelen 26(2), 49, 56 en 63 VWEU, telkens wanneer het gevolg van een behoud van fiscale inkomsten onzeker is. Doordat de bestreden ordonnantie zich zo evenmin niet kan verantwoorden voor het normdoel dat artikel 115 VWEU voorschrijft, worden omzettingen in andere materies dan de vennootschapsbelasting onwettig naar de bepalingen van het VWEU.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot '*het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid*' maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 65(3) VWEU). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingplicht is kan worden aanzien als een verkapte belemmering voor de toepassing van dit artikel die de lidstaat invoert jegens de fundamentele vrijheden.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn in het kader van de doelstellingen van de Europese Unie inzake regeling van bevoegdheden, private levenssfeer en rechten van verdediging en de fundamentele vrijheden. In toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto de artikelen 5(4) VEU en 115 VWEU, samengelezen met de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 65(3) VWEU behoort het derhalve om de bestreden ordonnantie te vernietigen.

IV.C.3 Door de enkele aanwezigheid van criteria zoals bedoeld in bijlage IV aan de richtlijn, die niet in een logische of noodzakelijke relatie staan met een risico op belastingontwijking of de aanwezigheid van praktijken van fiscaal misbruik.

40. Meer ondergeschikt, voor zover de bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie niet onverenigbaar worden bevonden met de doelstellingen van de Europese Unie inzake private levenssfeer of de eengemaakte markt of de verdeling van de bevoegdheden, door omzetting in andere materies dan de vennootschapsbelasting, stelt zich de vraag naar de constructies waarop deze behoort te worden toegepast.

Hoe kan het systeem van vermoedens op vermoedens dat werd ingevoerd om de grensoverschrijdende constructies meldingsplichtig te maken door de rechtsonderhorige tot evenredige gevolgen leiden in die andere materies ?

41. Zoals uiteengezet bij de argumenten onder punt C.1, hebben de bestreden normen als gevolg dat de voorwaarden worden opzijgeschoven die de Richtlijn DAC stelde aan de bij de rechtsonderhorige opgevraagde inlichtingen. Met name deze van subsidiariteit en nuttig verband.

Bij monde van haar arrest van 16 mei 2017⁴ meet het HvJ de evenredigheid van de gevraagde inlichtingen aan het begrip van het schijnbaar nut om de fiscale toestand van de belastingplichtige te bepalen, zonder een 'fishing expedition' te worden (§ 67) :

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

Het artikel 1^{ste} 1, b) (20) van de bestreden Richtlijn voert een meldingsplicht in inzake grensoverschrijdende constructies die 'een mogelijke belastingontwijking' in zich dragen door de opgelijste criteria in bijlage IV. Zoals reeds uitgelegd onder punt C.1 wordt het begrip 'mogelijke belastingontwijking' niet omschreven door de bestreden Richtlijn. De consideransen nrs. 1, 9 en 14 verduidelijken dat het beoogde doel is om op te treden tegen agressieve fiscale planning bedoeld in de Anti-Misbruik Richtlijn :

« (1).. Hoewel Richtlijn 2011/16/EU herhaaldelijk is gewijzigd om de belastingautoriteiten meer middelen te verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning, is het nog altijd nodig bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken.

(..)

(9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden „wezenskenmerken” genoemd..

(..)

⁴ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA t. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad. »

Considerans nr. 9 verduidelijkt de keuze van de bestreden Richtlijn om een lijst van kenmerken en eigenschappen op te noemen van verrichtingen die ernstige aanwijzingen uitmaken van belastingontwijking of van belastingmisbruiken in plaats van het begrip van agressieve fiscale planning te omschrijven.

Considerans nr. 14 verduidelijkt dat een agressieve fiscale planning twee luiken heeft : de aanwezigheid van een belastingvoordeel en een beoogd effect dat ingaat tegen het voorwerp of het uiteindelijke doel van het fiscaal recht dat wordt toegepast door de grensoverschrijdende constructie. Er wordt ook verduidelijkt dat het constructies betreffen die worden bedoeld door de antimisbruikbepaling in de Anti-Misbruik Richtlijn (artikel 6 van die Richtlijn).

42. De criteria die staan opgesteld in bijlage IV dienen derhalve – met verwijzing naar de vereisten gesteld door de basis-Richtlijn DAC en de consideransen van de bestreden Richtlijn – pertinent te zijn om een risico op belastingontwijking te weerhouden met betrekking tot al dan niet kunstmatige constructies of praktijken van belastingmisbruik via kunstmatige constructies. De bewoordingen van het artikel 1^{ste} 1, b) (20) dienen zo te worden begrepen als verwijzend naar deze twee hypothesen.

Dit dubbel doel komt ten andere tot uiting in de vijf categorieën van wezenskenmerken:

- Met betrekking tot vermoedens van de mogelijkheid van fiscale misbruik door kunstmatige constructies : de criteria (E) (met betrekking tot verrichtingen inzake 'transfer pricing'), de criteria (B) (die ten dele het kunstmatig karakter beogen) en de criteria (D) (zich organiseren teneinde fiscale verplichtingen te ontlopen),
- Met betrekking tot de aanwezigheid van een belastingvoordeel in kunstmatige of niet-kunstmatige constructies : de algemene criteria (A) of de gevolgen die voortvloeien uit de dubbelbelastingverdragen (C).

De bijlage IV voert in het regime dat wordt ingevoerd door de bestreden Richtlijn het begrip toe van 'main benefit' in vorm van een belastingvoordeel. Dit begrip lijkt het tegenbewijs toe te staan van het vermoeden dat wordt geactiveerd door de aanwezigheid van een wezenskenmerk maar is beperkt tot enkele types van wezenskenmerken doorheen de criteria A tot C.

43. Het regime dat de bestreden Richtlijn invoert houdt in :

- de aanwezigheid van een mogelijke belastingontwijking of van een praktijk van fiscaal misbruik te vermoeden op basis van één van de criteria (genoemd wezenskenmerken) opgesteld in bijlage IV aan de bestreden Richtlijn ;
- op dat vermoeden wordt dan een tweede vermoeden geplaatst dat deze mogelijkheid tot belastingontwijking de voornaamste beweegreden of één van de voornaamste beweegredenen is voor de rechtsonderhorige om een grensoverschrijdende constructie te gebruiken ;
- om zo de verplichting te verantwoorden in hoofde van de rechtsonderhorige om die grensoverschrijdende constructie te melden ;
- enkel voor bepaalde wezenskenmerken wordt niet-melden toegestaan voor zover de rechtsonderhorige het tweede vermoeden kan weerleggen, doordat geen beoogd belastingvoordeel de voornaamste beweegreden vormt van de grensoverschrijdende constructie.

Dit onderdeel van het middel be vraagt de onverenigbaarheid van dergelijk regime met de eengemaakte markt ingevolge het zeer ruime toepassingsgebied dat belemmeringen toelaat op de fundamentele vrijheden. Het be vraagt ook de evenredigheid van de belemmeringen voor de private levenssfeer door deze zeer ruime toepassing.

44. Deze gevolgen leiden tot een schending van de privésfeer van de rechtsonderhorige en de normen die deze beschermen : de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16 (1) VEU en 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en het artikel 8 EVRM.

Deze gevolgen leiden ook tot het verzwaren van de formaliteiten bij het uitoefenen van de fundamentele vrijheden via grensoverschrijdende constructies, dit zonder redelijke verantwoording en schenden zo de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU waardoor deze maatregelen niet langer wettig zijn.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot '*het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid*' maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 65(3) VWEU). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingplicht is kan worden aanzien als zo een verkapte beperking.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. In toepassing van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto de artikelen 6 VEU, 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU, 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en het artikel 8 EVRM behoort het om de bestreden ordonnantie te vernietigen.

IV.C.4 Waarvan het fiscaal oogmerk niet het voornaamste oogmerk is maar dit vermoeden niet kan worden weerlegd.

45. Voor zover wezenskenmerken voldoen aan de vereisten van pertinentie om een vermoeden te staven, beperkt de bijlage IV aan de bestreden Richtlijn het recht van de rechtsonderhorige om de vermoedens van de wezenskenmerken te weerleggen tot wat de afwezigheid betreft van een voornaam oogmerk van een belastingvoordeel.

Voor bepaalde soorten van wezenskenmerken wordt het de rechtsonderhorige toegestaan om de grensoverschrijdende constructie niet te melden, op voorwaarde dat hij kan aantonen dat de grensoverschrijdende constructie een ander voornaamste doel had dan belastingontwijking. Deze mogelijkheid wordt wel uitdrukkelijk uitgesloten voor andere soorten van wezenskenmerken.

Noch de bestreden Richtlijn, noch zijn bijlage regelen zo het recht van de rechtsonderhorige om het vermoeden aan te vechten van een mogelijk agressieve fiscale planning als beweegreden van die laatste soorten van wezenskenmerken. Zij hebben zo het effect van een onweerlegbaar vermoeden ten laste van de rechtsonderhorige in te voeren.

46. De rechtsonderhorige wordt enkel met betrekking tot bepaalde wezenskenmerken toegestaan om dat tweede vermoeden te weerleggen door het bewijs dat hij geen fiscaal hoofdoogmerk heeft met de grensoverschrijdende constructie. In de andere gevallen dient er steeds gemeld van zodra voldaan is aan de criteria die het vermoeden op vermoeden activeren dat kan leiden tot een mogelijke belastingontwijking of een praktijk van een fiscaal misbruik.

Deze methode voldoet niet aan de vereisten voor wettigheid van de meldingsplicht ingevolge gebrek aan evenredigheid van de criteria van de wezenskenmerken met betrekking tot belastingontwijking of praktijken van fiscaal misbruik.

Het onderdeel van dit middel komt op tegen de uitsluiting van het recht om niet te melden als een grensoverschrijdende constructie geen voornaam(st) fiscaal oogmerk heeft of een kunstmatig aspect en verenigbaarheid daarvan met het primair Unierecht inzake de bescherming van de private levenssfeer en de belemmeringen op de fundamentele vrijheden door verplichtingen zonder nut.

47. Deze gevolgen leiden tot een schending van de privésfeer van de rechtsonderhorige en de normen die deze beschermen : de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16(1) VEU en 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en 8 EVRM.

Doordat het tegenbewijs niet kan worden geleverd ontstaan extra verplichtingen ingevolge het uitoefenen van de fundamentele vrijheden via grensoverschrijdende constructies, dit zonder redelijke verantwoording en schenden zo de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot 'het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid' maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 65(3) VWEU). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingplicht is kan worden aanzien als zo een verkapte beperking.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. In toepassing van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto het artikel 6 VEU, de artikelen 2(5), 6 (g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU, artikelen 6 VEU, 16(1) VEU en 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en 8 EVRM behoort het derhalve om de bestreden ordonnantie te vernietigen

IV.D tot F. Schending van de fundamentele rechten van verdediging die gewaarborgd worden door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en de Belgische Grondwet.

48. De bestreden Richtlijn heeft door het artikel 1^{er} 1,6) als gevolg om aan lidstaten de verplichting op te leggen tot het invoeren van doeltreffende, evenredige en afschrikwekkende (ontradende) straffen bij schending van de artikelen 8 bis bis en 8 bis ter van de basis-Richtlijn (DAC) :

«Sancties

De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 bis bis en 8 bis ter, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.»

De bestreden ordonnantie waarvan de schorsing wordt gevorderd voert met deze bepalingen administratieve sancties met een ontradend karakter in en stelt de betrokken door de wijzigingen aan de Brusselse codex fiscale procedure tevens bloot aan de algemene administratieve en strafrechtelijke sancties voorzien bij inbreuken (Ordonnantie van 6 maart 2019 betreffende de Brusselse Codex Fiscale Procedure, B.S., 19 maart 2019 – artikelen 80 tot 99).

De bestreden ordonnantie heeft tot gevolg dat de algemene administratieve sancties van de artikelen 81 en 82 van toepassing zijn op de verplichtingen die retroactief aan eisers worden opgelegd tenzij de specifiekere sancties van toepassing zijn en deze algemenere regelingen daardoor vervangen :

“Art. 81. Onder voorbehoud van de bijzondere bepalingen die voorzien in andere administratieve boetes, die als gevolg hebben dat deze bepaling wordt toegepast op dezelfde inbreuken, kan de bevoegde agent, per aangetekend schrijven, voor elke inbreuk op deze Codex en zijn besluiten genomen voor de toepassing, of op basis van andere bepalingen relatief aan gewestelijke belastingen een boete opleggen van 50 euro tot en met 1.250 euro voor zover de inbreuk geen ontdoken belasting betreft.

Art. 82. § 1. Onder voorbehoud van de bedragen opgenomen in de specifieke

ordonnanties, is de schaal van de administratieve boetes bedoeld in artikel 81 als volgt vastgelegd :

1° inbreuk ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige : geen boete;

2° inbreuk manifest niet toe te schrijven aan de kwader trouw of de intentie of ontwijken van de belasting :

- a) 1ste inbreuk : 50,00 euro;
- b) 2de inbreuk : 125,00 euro;
- c) 3de inbreuk : 250,00 euro;
- d) 4de inbreuk : 625,00 euro;
- e) volgende inbreuken : 1.250,00 euro.

Voor het vastleggen van het bedrag van de toe te passen administratieve boetes, is er een tweede inbreuk of volgende inbreuk als, op het moment waarop een nieuwe inbreuk is gepleegd, de overtreder in kennis werd gesteld van de administratieve boete die de voorgaande inbreuk heeft gesanctioneerd.

Voor de toepassing van het voorgaande lid, moet er worden begrepen onder in kennis stelling aan de overtreder van een administratieve boete, de zevende dag die volgt op de datum van verzending, zoals deze vermeld is op het verzonden stuk met melding van de beslissing van het opleggen van een administratieve boete, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

§ 2. De beslissing waarbij de voornoemde boete wordt opgelegd, wordt per aangetekend schrijven opgestuurd aan de persoon aan wie de boete wordt opgelegd."

Het artikel 8 bis van basis-Richtlijn DAC, zoals gewijzigd door de bestreden Richtlijn, omschrijft in zijn artikel 1^{ste} 1, b) twee categorieën van intermediairs die gehouden zijn tot een identieke meldingsplicht. De proportionaliteit van de omschrijving die werd verleend aan de tweede categorie van intermediairs wordt hierna aangevochten (**punt VI.D**),

Het artikel 8 bis ter van de basis-richtlijn DAC, zoals gewijzigd door de bestreden Richtlijn, regelt in zijn artikel 1^{ste} 2) onder andere :

- De minimale gegevens die de verplichte melding dient te bevatten en die de twee categorieën van intermediairs geheel dienen na te leven (**punt VI.D hierna**),
- het feit dan in elk van de vier fases van een grensoverschrijdende constructie de meldingsverplichting activeert voor de twee categorieën van intermediairs en de relevante belastingplichtige (**punt VI.E hierna**),
- de retroactiviteit van de meldingsplichten sedert 25 juni 2018 (**punt VI.F hierna**),

en waarvan de niet-naleving in toepassing van artikel 1^{ste} 6) van de bestreden Richtlijn moet worden onderworpen aan doeltreffende, evenredige en ontradende sancties.

Het artikel 1^{ste} 1, b) van de bestreden Richtlijn omschrijft in het punt 21, eerste en tweede alinea een intermediair als volgt :

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

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

Het artikel 1^{ste} 2) stelt :

„Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen 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 te rekenen vanaf:

- a) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld, of*
- b) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor gereed is implementatie, of*
- c) het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt.*

Onverminderd de eerste alinea worden de in artikel 3, punt 21, tweede alinea, bedoelde intermediairs tevens verplicht inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

..

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.

(..)

9. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn.

Een intermediair wordt alleen ontheven van het verstrekken van de inlichtingen voor zover hij overeenkomstig het nationale recht aantoonbaar dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere intermediair zijn verstrekt.

(..)

11. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om te eisen dat iedere relevante belastingplichtige aan de belastingdienst inlichtingen verstrekt over het gebruik dat hij van de constructie maakt voor ieder jaar waarin hij er gebruik van maakt.

12. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs en relevante belastingplichtigen te verplichten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen de datum van inwerkingtreding en de datum van toepassing van deze richtlijn. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk 31 augustus 2020.

(..)

14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing:

- a) de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
 - b) nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
 - c) 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;
 - d) de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
 - e) nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
 - f) de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;
 - g) de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
 - h) 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.
- (..)"

49. De bestreden ordonnantie voorziet in zijn artikel 11 hoge administratieve straffen waarbij het de Brusselse regering machtigt om een progressieve schaal te bepalen. Deze straffen zijn van toepassing op het niet naleven van de meldingsplicht in alle materies die worden bedoeld door de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013), die de basis-richtlijn DAC omzet voor de materies waarvoor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bevoegd is.

In de arresten *Engel en anderen t. Nederland* van 8 juni 1976, *Öztürk t. Duitsland* van 21 februari 1974, serie A nummers 22 en 73 en *Bendenoun t. Frankrijk* van 24 februari 1994, heeft het EHRM de kwalificatievraag aangaande een fiscale boete als een straf bedoeld door artikel 6 opgelost door middel van vier gewogen factoren⁵.

⁵ EHRM, *Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet pénal)*, Bijgewerkt tot 31 december 2019, p. 13.

- een verplichting met algemene draagwijdte die een bepaalde gedrag voorschrijft en daarvoor een sanctie voorziet;
- een sanctie die geen geldelijk herstel voorziet van een nadeel, maar het bestraffen teneinde een herhaling van soortgelijke gedragingen te verhinderen ;
- die zich baseert op een norm met een algemeen karakter waarvan het doel zowel preventief als repressief is ;
- en die een aanzienlijke omvang heeft.

In zijn arrest van 23 november 2006 in de zaak *Jussila / Finland* heeft de Grote Kamer⁶ van het EHRM bevestigd dat administratieve boetes niet mogen uitgesloten worden van het toepassingsgebied van het EVRM omdat ze van fiscale aard zijn (overweging 36):

« While there is no doubt as to the importance of tax to the effective functioning of the State, the Court is not convinced that removing procedural safeguards in the imposition of punitive penalties in that sphere is necessary to maintain the efficacy of the fiscal system or indeed can be regarded as consonant with the spirit and purpose of the Convention..»

Vrije vertaling :

Hoewel het Hof niet twijfelt aan het belang van belastingen voor de goede werking van de Staat is zij niet overtuigt dat aan fiscale sancties de procedurele waarborgen moeten worden ontnomen die worden verleend door het artikel 6 om de doeltreffendheid van het fiscaal systeem te vrijwaren of zelfs kan worden aanzien als verenigbaar met de geest en het doel van het Verdrag.

In die afweging werd de factor van belangrijke omvang in verhouding geplaatst tot het doel om te bestraffen en onvoldoende bevonden wanneer volgende bedoeling voorligt (overweging 38) :

“It may therefore be concluded that the surcharges were imposed by a rule whose purpose was deterrent and punitive. The Court considers that this establishes the criminal nature of the offence. The minor nature of the penalty renders this case different from Janosevic and Bendenoun as regards the third Engel criterion but does not remove the matter from the scope of Article 6. Hence, Article 6 applies under its criminal head notwithstanding the minor nature of the tax surcharge.”

Vrije vertaling :

Er kan bijgevolg worden besloten dat de belastingverhogingen werden opgelegd door een regel dit tot doel had ontradend en sanctionerend te zijn. Het Hof overweegt dat dit de strafrechtelijk aard van de inbreuk aantoon. De minieme aard van de straf maakt dat deze zaak verschilt dan deze in Janosevic en Bendenoun met betrekking tot het Engel criterium maar plaatst dit niet buiten de toepassing van artikel 6. Artikel 6 is derhalve van toepassing in zijn strafrechtelijk luik niettegenstaande geringe aard van de belastingverhoging..

⁶ EHRM, 23 november 2006, zaak 73.053

50. In zijn arrest van 20 februari 2020 (GwH, 20 februari 2020, nr. 32/2020, overweging B.3) heeft het Grondwettelijk Hof nogmaals de bescherming van artikel 6 EVRM inzake fiscale boetes bevestigd:

« B.3. Een maatregel is een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, indien hij volgens de internrechtelijke kwalificatie een strafrechtelijk karakter heeft of indien uit de aard van het strafbaar feit, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve karakter van de bestraffing, blijkt dat het om een strafsanctie gaat, of nog, indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat hij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft (EHRM, grote kamer, 15 november 2016, A en B t. Noorwegen, §§ 105-107; grote kamer, 10 februari 2009, Zolotoukhine t. Rusland, § 53; grote kamer, 23 november 2006, Jussila t. Finland, §§ 30-31).»

Aangezien de bestreden Richtlijn een ontradende sanctie oplegt in geval van schending van de wijzigingen die zij heeft aangebracht aan de artikelen 8 bis bis en 8 bis tris van de DAC-Richtlijn, moet zij begrepen worden als straffen bedoeld in het artikel 6 van het EVRM.

51. Daar het artikel 53 van het Handvest voorschrijft dat het Handvest niet minder bescherming kan bieden dan het EVRM, behoren de ontradende sancties die worden vereist door de bestreden Richtlijn te voldoen aan de vereisten van de artikelen 47 tot 52 van het Handvest.

Een straf moet doeltreffend, evenredig en ontradend zijn. De evenredigheid van een straf, met inbegrip van deze onder de vorm van administratieve geldboetes, is een algemeen rechtsbeginsel in het Unierecht dat reeds van toepassing was voor de invoering van artikel 49 van het Handvest (zie P. J. Wattel, O. Marres et H. Vermeulen, Fiscale handboeken European Tax Law, Volume 1 General Topics and Direct taxation, p. 175 noot nr. 90 met verwijzingen inzake BTW naar de arresten C-259/12, Rodopi, EU : C :2013 :414 ; C-24/15, Plöckl, EU :C:2016 :791 ; C-576/13, Maya Marinova, EU :C :2016, 740). Het betreft een afzonderlijke rechtsbasis die de rechtsonderhorige direct kan inroepen voor diens nationale rechter.

En dit zelfs wanneer het de omzetting van een BTW-richtlijn betreft ; indien niet wordt voldaan aan de vereisten van het Handvest en het EVRM kunnen de omgezette normen geen straffen wettigen⁷.

52. De fiscale boetes die worden ingevoerd door de bestreden ordonnantie die zo stelt een richtlijn om te zetten, moeten aan dezelfde eisen voldoen als strafsancties krachtens de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, 172 en 190 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM en de artikelen 20, 47 tot 52 van het Handvest.

⁷ Bij voorbeeld : HvJ, 5 december 2017, zaak C-42/17, M.A.S. t. Voorzitter van de Italiaanse ministerraad, EU:C:2017:936, uitgebreid aangehaald in de laatste delen van onderdeel I.D

Het middel werpt een gebrek op aan duidelijke en precieze normen voor de toepassing van die vereisten en retroactief effect van de straffen.

IV.G. Schending van de rechten beschermd door het Handvest van de fundamentele grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de Belgische grondwet betreffende de meldings- en kennisgevingsverplichtingen opgelegd aan advocaten en aangaande meldingsplichten opgelegd aan hun cliënten.

53. De bestreden ordonnantie heeft in de Belgische Rechtsorde door de **artikelen 4, 6 en 11** een algemeen regime van meldplicht ingevoerd en een uitzonderingsregime op deze meldplichten die dan worden vervangen door verplichtingen van kennisgeving en het verstrekken van inlichtingen. In de materies die vallen onder de toepassing 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 de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013), leiden deze tot volgende effecten :

Een directe opheffing van het beroepsgeheim :

- bij marktklare constructies,
- met betrekking tot meldingsverplichtingen die aan cliënten worden opgelegd in hun hoedanigheid van relevante belastingplichtige of van intermediair, dit rekening gehouden met alle informatie die een geldige aangifte dient te bevatten,
- met betrekking tot de mogelijkheid van cliënten die relevante belastingplichtigen zijn om advocaten na hun kennisgeving te ontslaan van hun beroepsgeheim.

En op een onrechtstreekse wijze een opheffing van het beroepsgeheim invoeren door aan advocaten volgende zaken op te leggen:

- een eigen meldingsplicht wanneer geen enkele andere intermediair zijn meldingsplicht vervult (naar een zekere uitlegging),
- een kennisgevingsplicht ten aanzien van een relevante belastingplichtige en van andere intermediairs die misschien hun cliënten niet zijn, met een verificatieverplichting jegens alle andere intermediairs en relevante belastingplichtigen die moeten worden opgenomen in een melding,
- een verplichting om alle nodige inlichtingen ter beschikking te stellen aan een relevante belastingplichtige opdat deze op een geldige wijze zijn meldingsplichten kan vervullen, dit terwijl die persoon mogelijk geen cliënt is,
- de verplichting om aan de overheid het vervullen van al deze verplichtingen te bewijzen of het kunnen voorleggen van een bewijs dat de grensoverschrijdende constructie reeds werd gemeld voor een

- andere intermediair,
- de verplichting om op vraag van de overheid fiscale inlichtingen te verschaffen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies die door de relevante belastingplichtige werden gemeld ingevolge de kennisgeving van de vrijstelling van meldplicht door de raadsman,

Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wordt zo voor de toepassing van de bestreden ordonnantie en de bestreden Richtlijn op hetzelfde niveau geplaatst als het beroepsgeheim van andere beroepen. Dat komt neer op de opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten. Dit gebeurt bovendien nog in bewoordingen die algemeen genomen niet voldoen aan de verhoogde vereisten van duidelijkheid voor normen die verplichtingen aan advocaten opleggen.

Dit uitzonderingsregime uit hoofde van het beroepsgeheim van de intermediair kan zich in de verkeerde uitlegging ervan wat het beroepsgeheim eigen aan advocaten betreft, uitbreiden tot het opleggen van verplichtingen aan diezelfde intermediairs om alle noodzakelijke inlichtingen te verschaffen aan fiscale overheden zoals bepaald in het **artikel 11** van de bestreden ordonnantie.

54. Doordat de **artikelen 4 en 6** van de bestreden ordonnantie :

- advocaten en hun cliënten niet uitzonderen en hen onderwerpen aan eenzelfde regime als dat van andere intermediairs met een beroepsgeheim,
- het vrijstellingsregime voor intermediairs die onderworpen zijn aan het beroepsgeheim niet uitbreiden tot verplichtingen om inlichtingen te verschaffen en de meldingsplicht inzake marktklare constructies,

ontstaan gevolgen die van dien aard dat ze de nietigverklaring of een interpretatie rechtvaardigen in het licht van de normen waarvan de schending wordt ingeroepen.

55. De aard en het doel van het beroepsgeheim van de advocaat plaatst hem in een objectief verschillende positie dan deze van andere beroepsgroepen met een beroepsgeheim (zie de motivering voor de vordering tot schorsing).

Het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof herbevestigt dat :

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

Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem

verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

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

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

(..)

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

Het is in deze van weinig belang te weten in welke context de relaties tussen de advocaat en zijn cliënten plaatsvinden. Het beroepsgeheim van de advocaat moet worden ingevuld met een uiterst brede draagwijdte en beschermt zo het geheel van informatie, briefwisseling en andere geheimen die berusten bij de advocaat in het kader van zijn opdracht. Het beroepsgeheim is zo allerminst beperkt tot de opdracht van verdediging die aan de advocaat wordt toevertrouwd ; diens beroepsgeheim beschermt eveneens zijn cliënt wanneer die om raad of een juridisch advies verzoekt, wat ook de rechtsmaterie weze waarvoor advies wordt gevraagd.

56. Het afwijkend regime waarin wordt voorzien door de **artikelen 4 en 6** van de bestreden ordonnantie is op verschillende punten niet verzoenbaar met de beschermingsvereisten voor het beroepsgeheim dat eigen is aan de advocaat:

- een uitsluiting van de vrijstelling van de meldplicht inzake marktklare constructies,

Telkens wanneer een advocaat handelt in functie schendt deze uitsluiting de artikelen 7 en 47 van het Handvest. Hierna zal worden opgeworpen dat het begrip intermediair van de tweede categorie problematisch is omdat het potentieel toepassingsgebied excessief en disproportioneel is ten opzichte van de opgelegde verplichtingen (zie de argumenten onder VI.D). Het begrip ‘marktklare constructie’ is eveneens een te vaag begrip : « een

grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn».

De voorbereidende werken aan de bestreden ordonnantie beperken zich ertoe om de gevolgen te herhalen die aan marktklare constructie worden verbonden en te verwijzen als verantwoording van dit regime naar de vereisten van de bestreden. Er wordt zo geen redelijke verantwoording gegeven daar er geen verplichting was voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest om de bestreden Richtlijn om te zetten.

Zelfs de federale omzettingwet die zich wel op dergelijke verplichting tot omzetting kon beroepen inzake vennootschapsbelastingen, bevat in de voorbereidende werken een poging tot verantwoording met de bemerking dat de relevante belastingplichtige niet redelijkerwijze kan worden verondersteld om in staat te zijn om zijn aangifteverplichtingen correct te vervullen wanneer zo'n grensoverschrijdende constructie aanwezig is (*Parl.St.*, De Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc. 55.00791/001, p. 22). Dit argument is niet pertinent aangaande de vereisten voor de bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan de advocaat.

De cliënt van de advocaat zal logischerwijze een promotor zijn die de markklare constructie aan een relevante belastingplichtige aanbiedt. De advocaat is onderworpen aan zijn beroepsdeontologie en deze verplichtingen zijn in de Belgische rechtstraditie niet verenigbaar met de activiteiten van een promotor. De toepassing van de uitsluiting zonder onderscheid voor het beroep van advocaat is in die omstandigheden een gevolg dat leidt tot negatieve discriminatie, dit bij gebrek aan een proportionele verantwoording (zie onderdeel VI.F hierna). Immers zal, indien de promotor niet gevestigd is in de Europese Unie, enkel de advocaat overblijven als intermediair die periodiek moet melden. Dergelijke verplichting is onverenigbaar met diens deontologie en het beroepsgeheim dat eigen is aan zijn beroep terwijl een intermediair die houder is van een ander beroepsgeheim deze verplichting wel kan verzoenen met diens beroepsgeheim.

Het feit dat de definitie van het begrip 'markklare constructie' niet in heldere en precieze bewoordingen gesteld wordt, had de wetgever ertoe moeten aanzetten om de uitsluiting van melding ingevolge het beroepsgeheim eveneens toe te passen voor het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten. Het Grondwettelijk Hof heeft aangedrongen op deze vereiste van proportionele motivering voor een gelijke behandeling in het arrest van 23 januari 2008 (GwH, nr. 2008/010, 23 januari 2008, overweging B.7.4):

« Hoewel, zoals wordt onderstreept in het arrest waarmee het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de prejudiciële vraag van het Hof heeft beantwoord, artikel 6, lid 3, van de richtlijn zich voor verschillende uitleggingen leent, zodat de precieze omvang van de op advocaten rustende informatie- en samenwerkingsplicht niet eenduidig kan worden vastgesteld (punt 27), zou de bestreden bepaling een dergelijke onduidelijkheid niet kunnen bevatten zonder het beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling te schenden.»

Ter herinnering, op de schending van de meldingsverplichting inzake marktklare constructies staan ontradende sancties.

- de opheffing van het beroepsgeheim door de cliënten van intermediairs die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, opdat deze intermediairs zouden kunnen worden onderworpen aan hetzelfde algemene regime als dat van toepassing op intermediairs die geen beroepsgeheim hebben,

Het beroepsgeheim van de advocaat verschilt van andere vormen van beroepsgeheim door het feit dat het van openbare orde is in de Belgische rechtstraditie. Noch de advocaat noch diens cliënt kunnen erover beschikken⁸ (zie ook de motivering inzake de vordering tot schorsing).

Het beroepsgeheim van de advocaat kan dus niet onderworpen worden aan de gevolgen van dat afwijkend regime want zijn cliënt kan niet beschikken over het beroepsgeheim. Diens deontologie, die kracht van wet heeft voor hem, verplicht hem om geen gevolg te geven aan een dergelijke vraag vanwege zijn cliënt.

De toepassing zonder onderscheid van het opheffen van het beroepsgeheim voor het beroep van advocaten leidt in deze omstandigheden tot een gevolg dat een negatieve discriminatie kan uitmaken bij gebrek aan een proportionele verantwoording (zie afdeling VI.G hierna).

- meldingsverplichtingen volgens het algemeen regime in hoofde van intermediairs die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim wanneer geen enkele van de intermediairs aan wie een kennisgeving werd gedaan overging tot een melding (naar een bepaalde uitlegging),

De cliënt kan niet geldig het beroepsgeheim van de advocaat opheffen. Hoe kan het beroepsgeheim van de advocaat dan worden opgeheven door het feit dat een andere persoon in gebreke blijft om diens eigen wettelijke verplichting na te leven? Een dergelijk gevolg van de bestreden ordonnantie is manifest disproportioneel en kan dan ook niet zo worden uitgelegd voor wat advocaten betreft.

Het is trouwens onmogelijk voor een advocaat om zonder zijn beroepsgeheim te schenden navraag te doen bij derden naar een dergelijke eerdere verklaring.

- Een plicht van (k)ennisgeving van de vrijstelling voor intermediairs die aan een beroepsgeheim zijn onderworpen, jegens relevante belastingplichtigen en andere intermediairs,

De bewoordingen van de bestreden ordonnantie leggen deze verplichting op zonder onderscheid te maken voor de omstandigheid dat de relevante

⁸ Cass., 20 februari 1905, *Pas.*, 1905, I, 141 ; Cass., 30 oktober 1978, *Arr. Cass.*, 1978-79, n° 235 ; Cass., 17 juni 1992, *R.W.*, 1992-1993, 616 ; Jo Stevens, *Advocatuur, Recht & Deontologie*, Wolters Kluwer, 2015, n° 1117 e.v., p. 847

belastingplichtige of die andere intermediairs niet de cliënten zijn van de advocaat. Dergelijke kennisgeving is hem dan verboden door zijn deontologie. Ook het loutere feit om te weten wie alle intermediairs en relevante belastingplichtigen zijn aan wie kennis moet worden gegeven (verificatie) is onverenigbaar met dit beroepsgeheim. De deontologie, welke kracht van wet heeft voor hem, verbiedt hem om een plicht van kennisgeving na te leven opzichthens een andere persoon dan diens cliënt.

Een verplichting tot kennisgeving opleggen zonder daarbij het onderscheid te maken voor het beroep van advocaat is in deze omstandigheden een gevolg dat een negatieve discriminatie kan uitmaken bij gebrek aan een proportionele verantwoording (zie afdeling VI.G hierna). Dergelijk gevolg werd weerhouden door het Grondwettelijk Hof en vormt de motivering voor de prejudiciële vraag die inzake de Vlaamse omzetting (zaken 7429N en 7433N) aan het HvJ werd voorgelegd (Gw.H., nr. 167/2020, 17 december 2020).

- meldingsverplichtingen voor relevante belastingplichtigen die ten behoeve van een geldige melding van intermediairs die aan een beroepsgeheim zijn onderworpen kunnen eisen aan hen daartoe alle nodige informatie (t)er beschikking te stellen.

Opnieuw, wanneer die relevante belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat is, is de advocaat vanuit deontologisch standpunt niet in de mogelijkheid om de voor de geldige aangifte van die relevant belastingplichtige noodzakelijke elementen aan te leveren. Hij kan geen informatie bij derden opvragen en dient zich te beperken tot die informatie die hij vanwege de cliënt verkreeg.

- de vrijstelling van de melding wordt afhankelijk gemaakt van een voorafgaande kennisgeving die voldoet aan bepaalde vormeisen of van het kunnen voorleggen van een bewijs van een eerdere melding door een andere intermediair,

Het is daarbij onmogelijk voor een advocaat om zonder diens beroepsgeheim te schenden een geschreven verklaring te bekomen of voor te leggen van een andere persoon dan diens cliënt teneinde na te gaan of voldaan is aan de voorwaarden van de vrijstelling. Een dergelijke voorwaarde vereist de mededeling van de naam van de cliënt, de constructie, de relevante belastingplichtigen enz.. Andere intermediairs die een beroepsgeheim hebben die deze deontologische verplichtingen niet heeft, bevinden zich objectief genomen niet in eenzelfde toestand.

Deze verplichtingen om een vrijstelling te bekomen dan toepassen zonder dat een onderscheid wordt gemaakt voor het beroep van advocaat veroorzaakt in deze omstandigheden een negatieve discriminatie bij gebrek aan een proportionele verantwoording (zie afdeling VI.G hierna).

57. Het afwijkend regime zoals ingericht door de **artikelen 4 en 6** van de bestreden ordonnantie is eveneens onverzoenbaar met het beroepsgeheim van de advocaat in zoverre het geen uitdrukkelijke vrijstelling voorziet voor de advocaat inzake het aanleveren van inlichtingen zoals voorzien in het **artikel 11** van de bestreden ordonnantie. Hetzelfde geldt voor de meldingsplicht onder **artikel 6** voor cliënten, q.q. relevante belastingplichtigen, voor hun betrekkingen met hun advocaat.

Anders dan het regime voor andere beroepen heeft het beroepsgeheim van de advocaat als finaliteit het kunnen aanbieden aan de burger van een plaats waar hij in vertrouwen vrijuit kan spreken zonder vrees voor verspreiding van de toevertrouwde inlichtingen richting overheid of derden.

58. Volgens de voorbereidende werken aan de bestreden ordonnantie moet het beroepsgeheim worden ingeperkt omdat dat dit zo wordt verlangd door de bestreden Richtlijn, zonder daarbij enige verdere motivering waarom die regel ook onverkort geldt voor advocaten. De Conseil National des Barreaux de France verzoekt in hun akte van tussenkomst in de zaken 7407 tot en met 7410 om op dat punt een prejudiciële vraag te stellen aan het HvJ ; kan de bestreden Richtlijn zo worden uitgelegd dat deze ook betrekking heeft op advocaten zie stuk nr. 11 gevoegde aan deze Memorie van Antwoord)?

Gelet op de omstandigheid dat het Brussels Gewest niet verplicht was om de bestreden Richtlijn om te zetten op dezelfde wijze als de Richtlijn DAC is deze optionele omzetting geen motivering die het opheffen van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten kan rechtvaardigen.

De federale omzettingwet, waarvan minstens kan worden aangenomen dat er inzake de federale materie van de vennootschapsbelastingen een plicht tot omzetting bestaat, doet een poging tot een redelijke verantwoording om dit regime toe te passen op het beroep van advocaten omdat het preventief stelsel *“nooit de bedoeling gehad de ‘harde kern’ van de activiteiten van de advocaat aan te vallen, te weten advies verlenen, vertegenwoordiging en verdediging in rechte”* (Parl.St. 51, 383/001, Memorie van Toelichting, p. 16).

Er wordt aan herinnerd dat het doel van de bestreden ordonnantie erin bestaat om te kunnen anticiperen en sneller wetgeven in de betrokken materies en dat de verplichting om informatie te verschaffen in een preventief systeem kadert. Er is geen proportionele verantwoording of een dringende noodzaak van algemeen belang noch de strikte noodzakelijkheid van een dergelijke norm die het opheffen van het beroepsgeheim van de advocaat wettigt (GwH, nr. 143/2019, 14 maart 2019, overwegingen B.4.1, B.6 en B.7.3).

59. Het beroepsgeheim is tevens beschermd door de **artikelen 22 (privéleven) en 29 (briefgeheim) van de Grondwet**. De gevolgen van de bestreden ordonnantie hebben een impact op deze grondrechten. Een eerste onderzoek dringt zich op inzake de evenredigheid van deze effecten met betrekking tot het nagestreefde doel. Is de gelijke behandeling verantwoord met betrekking tot categorieën personen die zich objectief in verschillende situaties

bevinden? Een dubbel onderzoek aangaande de evenredigheid dringt zich op vanuit de **artikelen 10 en 11 van de Grondwet**. In zoverre de geïmplementeerde normen fiscale materies betreffen, is een onderzoek naar een eventuele schending van **artikel 170 van de Grondwet** een logisch gevolg.

Er kan daartoe geen abstractie worden gemaakt van de gevolgen van een algemeen regime waarin heldere normen ontbreken inzake de begrippen van 'intermediair' (argumenten 'D'), 'aan te geven grensoverschrijdende constructie' (argumenten 'C.3' en 'C.4') en de meldingsplicht per fase (argumenten 'E'). Het betreft de derde vereiste, naast deze van strikte noodzaak en proportionaliteit voor regels die raken aan het beroepsgeheim van advocaten.

In dat opzicht zijn de argumenten C.1 en C.2 rechtsvragen over de eerste voorwaarde betreffende de strikte noodzakelijkheid om deze regelingen in te voeren in die materies, en de argumenten C.3 en C.4 rechtsvragen inzake de tweede voorwaarde van de vereiste proportionaliteit en de argumenten D tot F rechtsvragen over de derde voorwaarde van duidelijke normen die allen samenkomen in de vereisten van hogere bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

Het wettelijkheidsbeginsel dat is vastgelegd in de voornoemde artikelen omvat in wezen twee voornaamste aspecten: de formele wettigheid (het in acht nemen van hogere normen door de administratie en de vereiste van een wettelijke basis) en de materiële wettigheid, die aan de wetgever gebiedt om normen op heldere en precieze wijze te definiëren, dit ten behoeve van de voorspelbaarheid en de rechtszekerheid wanneer ontradende sancties gelden.

De vereiste van materiële wettelijkheid voor normen die straffen invoeren is vastgelegd door de rechtspraak van het EHRM die daarbij volgende overweging maakt⁹ :

«...It is therefore essential that the conditions for deprivation of liberty under domestic law be clearly defined and that the law itself be foreseeable in its application, so that it meets the standard of "lawfulness" set by the Convention, a standard which requires that all law be sufficiently precise to allow the person – if need be, with appropriate advice – to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail...»

Vrije vertaling :

Het is daarom essentieel dat de voorwaarden van vrijheidsberoving krachtens het interne recht helder gedefinieerd zijn en dat de wet zelf voorzienbaar is voor wat de toepassing betreft, om zo tegemoet te komen aan het criterium van 'wettelijkheid' vastgelegd door het Verdrag, een maatstaf die vereist dat al het recht voldoende precies moet zijn om aan de burger toe te laten – indien nodig daartoe bijgestaan met passend advies - om te voorzien, in een mate die redelijk is onder de omstandigheden eigen aan de zaak, wat de aard van de

⁹ EHRM, 23 september 1998, in de zaak *Steel en anderen t. UK*, Recueil 1998-VII, p. 2735, § 54; EHRM, 28 maart 2000, in de zaak *Baranowski t. Polen*, nr 28358/95, § 52.

gevolgen kunnen zijn die voortvloeien uit een bepaalde handeling..

Er wordt herinnerd aan de vereiste van ontradende sancties in geval van schending van verplichtingen die worden opgelegd door de bestreden Richtlijn. De bestreden ordonnantie heeft op haar beurt dit begrip toegepast in alle door haar geogde materies.

60. Deze vereisten inzake duidelijke normen dringen zich des te meer op ten aanzien van advocaten.

De Franse Grondwettelijke Raad heeft in zijn arrest van 29 december 2013 (arrest nummer 2013-685) een Franse wet vernietigt die aan de Franse advocaten meldingsverplichtingen voor schema's van fiscale optimalisatie oplegde. Deze wetsbepalingen, die straffen voorzagen, waren niet helder en precies genoeg om die straffen te verantwoorden. Aangezien het vage normen waren, schonden deze het rechtszekerheidsprincipe en de eis van heldere normen in het strafrecht en waren derhalve disproportioneel in hun toepassing op beroepsgroepen zoals deze van advocaten of fiscale raadgevers.

Deze grondwettelijkheidstoets van de bekritiseerde gevolgen zal hierna in de sectie VI.G verder worden gemotiveerd. Er zal worden getoetst aan de eerder aangehaalde artikelen van de grondwet en aan de artikelen 6.3 (rechten van verdediging) en 8 (privéleven) EVRM die ook het beroepsgeheim van advocaten beschermen.

61. Het beroepsgeheim vindt bescherming in de artikelen 6 en 8 van het EVRM, het is een "algemeen principe die bijdraagt aan het respect voor fundamentele rechten" (GwH, nr. 2008/010, 23 januari 2018). Het artikel 6.3. EVRM dat voorziet in het recht op een eerlijk proces garandeert voor iedereen het recht op bijstand door een advocaat. Dit kan slechts gegarandeerd worden indien de advocaat niet door de wet of de overheid verplicht wordt om geheimen te onthullen die de cliënt hem toevertrouwt.

Artikel 8 EVRM garandeert op zijn beurt de onschendbaarheid van de briefwisseling tussen de advocaat en zijn cliënt. Voor het EHRM maken het verzamelen, de opslag en het gebruik van persoonlijke gegevens van een individu verstoringen uit van het recht op eerbied voor het privéleven van dit individu (EHRM, arrest Rotaru t. Roemenië, 4 mei 2000, nr. 28341/95, §43 en §46). Volgens het EHRM hebben vennootschappen evenveel recht op de bescherming van hun gegevens als natuurlijke personen¹⁰.

Het 'privéleven' is een breed begrip die zich niet leent tot een exhaustieve definitie (EHRM, 2 september 2010, Uzun t. Duitsland, § 43).

¹⁰ EHRM, arrest van 14 maart 2013, zaak 24117/08, Bernh Larsen Holding AS en anderen t. Noorwegen en Nederland, § 107; EHRM, arrest van 16 juni 2015, zaak nr. 75292/10, Othymia Investments BV t. Nederland, § 37 aangehaald door Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD en Part 2 (Volume 59), N° 7

In zijn arrest *Michaud t. Frankrijk* verduidelijkt het Europees Hof voor de Rechten van de Mens onder meer¹¹:

« (a) Whether there was interference with the exercise of the right protected by Article 8 of the Convention

90. *In establishing the right of “everyone” to respect for his “correspondence”, Article 8 of the Convention protects the confidentiality of “private communications” (see *Frérot v. France*, no. 70204/01, § 53, 12 June 2007), whatever the content of the correspondence concerned (*ibid.*, § 54) [the text of §§ 53 and 54 is available only in French in Hudoc], and whatever form it may take. This means that what Article 8 protects is the confidentiality of all the exchanges in which individuals may engage for the purposes of communication.*

91. *So, in requiring lawyers to report to the administrative authorities information concerning another person which came into their possession through exchanges with that person, the obligation for them to report suspicions constitutes an interference with lawyers’ right to respect for their correspondence. It also constitutes an interference with their right to respect for their “private life”, a notion which includes activities of a professional or business nature (see *Niemietz v. Germany*, 16 December 1992, § 29, Series A no. 251-B).*»

Vrije vertaling :

(a) Over de vraag of er een verstoring voorligt op de uitoefening van het recht dat wordt beschermd door artikel 8 van het Verdrag

90. *Door het recht “voor elke persoon” op eerbiediging van zijn “briefwisseling” te bevestigen, beschermt artikel 8 van het Verdrag de vertrouwelijkheid van ‘privé-communicatie’ (*Frérot t. Frankrijk*, nr. 70204/01, § 53, 12 juni 2007), **wat ook de inhoud is van de briefwisseling waarvan sprake** (*ibidem*, § 54) en wat ook de vorm is die deze aanneemt. Het is dus de vertrouwelijkheid van alle uitwisselingen die individuen kunnen hanteren voor communicatiedoeleinden die wordt gegarandeerd door artikel 8.*

91. *Doordat zij advocaten verplicht om aan een administratieve autoriteit informatie te melden over een andere persoon die werd bekomen door uitwisselingen die zij hadden met die persoon, vormt deze verplichting voor advocaten om verdenkingen te melden een verstoring op het recht van advocaten op eerbiediging van hun briefwisseling. Ze vormt eveneens een verstoring op het recht op eerbied voor hun ‘privéleven’, een begrip dat activiteiten van een professionele of commerciële aard omvat (*Niemietz t. Duitsland*, 16 december 1992, §29, serie A, nr. 251-B).*

Zo is alle briefwisseling tussen twee individuen, onder welke vorm dan ook en a fortiori alle briefwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt, vertrouwelijk en beschermd door artikel 8 EVRM, zelfs indien men er -quod non- zou van uitgaan dat deze briefwisseling niet een specifieke bescherming onder het beroepsgeheim geniet (cf. EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk* (nr.

¹¹ EHRM, 6 maart 2013, *Michaud t. Frankrijk*, p. 31.

12323/11) en EHRM, 1 december 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal (nr. 69436/10)).

Er stellen zich evenwel hogere beschermingseisen waar dit het beroepsgeheim eigen aan de advocaat betreft. Het volstaat niet dat een wet een inbreuk op dit recht invoert, dergelijke wet moet voldoen aan verhoogde vereisten van proportionaliteit en een hoog normdoel dat strikt noodzakelijk is in een democratische samenleving. Er is dus een beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten dat zich objectief onderscheidt van het beroepsgeheim van andere beroepen.

62. Met het arrest van 24 september 2020 heeft het Grondwettelijk Hof bevestigd dat deze verhoogde bescherming van het beroepsgeheim van advocaten ook juridische adviesverlening in de brede zin omvat (Gw.H., nr. 114/2020, 24 september 2020, overwegingen nrs. B.9.1 - B.11 en B.16) :

“B.9.1. Het beroepsgeheim van de advocaat is een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces.

Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt.

Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element van de rechten van verdediging is.

Zoals het Hof van Cassatie erop wijst, « [berust] het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, [...] op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen » (Cass., 13 juli 2010, Arr. Cass., 2010, nr. 480; zie ook Cass., 9 juni 2004, Arr. Cass., 2004, nr. 313). Ook al is het « niet onaantastbaar », het beroepsgeheim van de advocaat vormt « een van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust » (EHRM, 6 december 2012, Michaud t. Frankrijk, § 123).

B.9.2. Dat geldt des te meer in strafzaken, waarin het recht om zichzelf niet te beschuldigen, onrechtstreeks maar noodzakelijkerwijs afhangt van de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt en van de vertrouwelijkheid van hun uitwisseling (ibid., § 118).

B.10. Wanneer de verplichtingen niet worden nageleefd die boek II van de wet van

18 september 2017 aan de advocaten oplegt, wordt die niet-naleving bestraft met een administratieve geldboete. Die geldboete kan oplopen tot 1 250 000 euro (artikel 132, § 2, tweede lid) en heeft een overheersend repressief karakter,

zodat de omschrijving van die niet-naleving moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling. Bovendien kunnen de advocaten met een strafrechtelijke geldboete van 150 euro tot 5 000 euro worden gestraft in het geval dat zij zich verzetten tegen inspecties en verificaties van de stafhouder, weigeren inlichtingen mee te delen of opzettelijk onjuiste of onvolledige inlichtingen meedelen (artikel 136, 3°).

B.11. Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat de grondwettigheid van de bestreden

bepalingen dient te worden beoordeeld rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten, dat de regels die van dat geheim afwijken om die reden en met toepassing van het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling slechts strikt kunnen worden geïnterpreteerd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld.

Aldus dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien het opheffen van het geheim strikt evenredig is.

(..)

*B.16 (..) Daarentegen blijven alle gegevens die de advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, ook in de materies die zijn opgesomd in het voormelde artikel 5, § 1, 28°, namelijk het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, **en het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, door het beroepsgeheim gedekt** en kunnen zij niet, via de stafhouder, ter kennis worden gebracht van de CFI - behalve in de drie in artikel 53, in fine, opgesomde gevallen.”*

63. Uit de vaststelling dat het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten strikt noodzakelijk is voor een goede werking van de rechtsstaat volgt dat dit geheim van dezelfde bescherming geniet als dat voor de goede werking van de Rechtsstaat die een van de grondbeginselen vormen van de Europese Unie (zie de artikelen 2, 4(3) en 19 VEU).

De nationale rechtscolleges zijn gehouden tot het waarborgen van deze bescherming¹². Dit ongeacht of het Unierechtelijke of nationale regels zijn die een belemmering vormen.

Het behoort om de opgeworpen bekritiseerde gevolgen te onderwerpen aan een dubbel onderzoek naar hun proportionaliteit met betrekking tot de beschermingsstandaarden voorzien door de artikelen 2, 4(3), 6 en 19 VEU, 2(5), 6 (g), 16(1) VWEU, 10, 11, 20, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet samengelezen met de artikelen 6.3 en 8 van het EVRM en de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

¹² HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Comptas, EU:C:2018:117

64. Voor zover de **artikelen 4, 6 en 11** van de bestreden ordonnantie de advocaten en hun cliënten niet vrijstellen van alle verplichtingen en hun onderwerpen aan dezelfde meldingsverplichtingen en verplichtingen om inlichtingen te verstrekken als die worden opgelegd aan andere intermediairs die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim en de meldingsverplichtingen van hun cliënten met betrekking tot hun onderhouden met deze intermediairs die houder zijn van een beroepsgeheim, zijn deze zonder redelijke verantwoording ten opzichte van de rechten en verplichtingen die aan lidstaten worden opgelegd door het primair unierecht van de Europese Unie **in de omzetting van artikel 1^{ste} 2) van de Richtlijn.**

De bestreden Richtlijn heeft door zijn artikel 1^{ste} 2) tot gevolg om aan intermediairs die houders zijn van een beroepsgeheim verplichtingen op te leggen jegens overheden (alinea 4), jegens hun cliënten (in de hypothese dat het over een relevante belastingplichtige of een intermediair gaat) en jegens andere personen (alinea's 5 en 6) dan hun cliënten die de hoedanigheid van relevante belastingplichtige of intermediair in een meldingsplichtige constructie hebben:

« 4. Wanneer er overeenkomstig lid 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoonbaar dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

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.

14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing:

- a) de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;*
- b) nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;*
- c) 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;

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

e) nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

f) de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

g) de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

h) 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.»

Daar de bestreden Richtlijn een meldingsverplichting oplegt aan de advocaten door de wijzigingen die werden aangebracht aan artikel 8bis van de DAC-richtlijn, moet deze verplichting beschouwd worden als een beperking van de fundamentele rechten die beschermd worden door de artikelen 6.3 en 8.2 EVRM.

65. Daar het Handvest krachtens **artikel 53 van het Handvest** minstens evenveel bescherming dient te bieden als het EVRM, behoort het dat de meldingen die de bestreden Richtlijn oplegt ook moeten beantwoorden aan de vereisten van de artikelen 7, 8.1, 20, 47, 48 en 51 tot 53 van het Handvest.

De uitoefening van de rechten van verdediging die wordt beschermd door het artikel **6.3 EVRM** is dat ook door de artikelen **47 en 48 van het Handvest**. De private sfeer, die ook economische gegevens omvat, is beschermd door de **artikelen 7 en 8 (1) van het Handvest**, dit ook inzake het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten volgens de rechtspraak van het HvJ¹³.

In de rechtspraak van het HvJ wordt deze aanzien met een ruimer en anders normdoel als dat van het beroepsgeheim van andere beroepen die een verhoogde bescherming vereist. In de bewoordingen van een arrest van 12 december 2018, heeft het Gerecht deze verhoogde bescherming nogmaals herhaald¹⁴: het geheim van schriftelijke berichten tussen advocaten en hun cliënten verzet zich tegen elke verplichting om deze te moeten voorleggen. De informatie die zo werd bekomen mag niet door de Europese Commissie in aanmerking worden genomen wanneer zij inbreuken opspoort tegen het Unierecht.

¹³ Saturina MORENO GONZALEZ, 'La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.', *Nueva Fiscalidad*, Número 2, Abril-Junio 2019, pp. 19 – 72 met verwijzing naar HvJ, 15 september 2010, *Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akros Chemicals Ltd vs. Commission*, C-550/07, §§ 40-44 en de inachtname door het HvJ van rechtspraak van het EHRM inzake het beroepsgeheim van advocaten met verwijzing naar EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, (nr. 12323/11) en EHRM, 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal*, (nr. 69436/10).

¹⁴ Gerecht, arrest van 12 december 2018, zaak T-75/14, *Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14 met verwijzingen naar HvJ, arrest van 8 juli 2008, zaak T-99/04, *AC-Treuhand t. Commissie*, EU:T:2008:256, § 46; HvJ, arrest van 29 februari 2016, zaak T-267/12, *Deutsche Bahn en anderen t. Commissie*, niet-gepubliceerd, EU:T:2016:110, § 49 en HvJ, arrest van 17 september 2007, zaken T-125/03 en T-253/03, *Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals t. Commissie*, EU:T:287, § 86.

De identieke behandeling van advocaten en van andere beroepen die houder zijn van een beroepsgeheim die het resultaat is van de bekritiseerde gevolgen moet worden gerechtvaardigd ten opzichte van de vereisten die de **artikelen 20 en 51 tot 53 van het Handvest** stellen.

Dit onderzoek zal des te meer nodig zijn in het licht van de hogere vereisten met betrekking tot duidelijke normen waar het advocaten betreft. De precieze toepassing van de informatie- en medewerkingsplicht die op de advocaten weegt mag allerminst dubbelzinnig zijn¹⁵.

66. In de materies die beoogd worden door de bestreden ordonnantie, dienen de omgezette normen die meldingsverplichtingen opleggen aan advocaten of als gevolg hebben dat het beroepsgeheim eigen aan advocaten wordt opgeheven, derhalve aan deze verhoogde vereisten van proportionaliteit van het Handvest te beantwoorden zonder dat dit tot een lagere bescherming kan leiden dan onder het EVRM.

In deze discussie stelt zich opnieuw de vraag naar de noodzaak om een beroep te doen op het type van maatregelen die de bestreden Richtlijn wenst. Hierna zal worden uiteengezet dat de Anti-Misbruik Richtlijn een nuttig instrument kan vormen om het door de bestreden Richtlijn beoogde doel te bereiken. De vereiste van strikte noodzakelijkheid voor de bestreden Richtlijn om deze belemmeringen in te voeren lijkt enerzijds zo afwezig inzake vennootschapsbelastingen waar deze Anti-Misbruik Richtlijn reeds op van toepassing is om agressieve fiscale planning te counteren (argumenten VI-C.1) en anderzijds ook afwezig met betrekking tot de noodzaak om in andere materie op te treden zonder bewijs dat de fiscale inkomsten uit die materies in een vergelijkbare mate onder druk staan door grensoverschrijdende agressieve fiscale planning (argumenten VI-C.2).

67. Ook de wetgevende techniek die zowel door de federale wetgever, de Vlaamse decreetgever als de ordonnantiegever werden toegepast bij de omzetting van de bestreden Richtlijn, met name in de voorbereidende werken een proportionele toepassing motiveren van het beroepsgeheim waarvan geen spoor terug te vinden is in de aangenomen norm, schendt de vereiste van duidelijke normen in strafzaken, zoals beschermd door de artikelen 10, 11, 12 en 14 van de Grondwet, samengelezen met het artikel 7 EVRM en het artikel 49 van het Handvest.

Door de meldingsplicht kan de advocaat niet langer in volle onafhankelijkheid zijn advies verlenen zodat het recht op vrije meningsuiting ook is geschonden, zoals beschermd door de artikelen 10, 11 en 19 van de Grondwet en het artikel 10 EVRM.

¹⁵ HvJ, 26/06/2007, zaak C-305/05, *OBFG, OVB en anderen / Ministerraad*, EU:C:2007:383

68. Samengevat, de bekritiseerde gevolgen van de **artikelen 4, 6 en 11** van de bestreden ordonnantie zijn zonder proportionele verantwoording voor :

- de **artikelen 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170 § 2 en 172 van de Grondwet** : geen duidelijke noch precieze norm die bestraft, inmenging in de privésfeer, beperken van de vrije meningsuiting en het invoeren van een fiscale maatregel die onwettig is, gecombineerd met de **artikelen 6, 7, 8 en 10 EVRM**,
- en de rechten en verplichtingen die aan Lidstaten worden opgelegd door het primair Unierecht van de Europese Unie **door de omzetting van artikel 1^{ste} 2) van de Richtlijn** en meer bepaald met betrekking tot de **artikelen 7, 8.1, 20, 47, 48, 49, en 51 tot 53 van het Handvest en het artikel 16(1) VWEU**,

voor wat de onder meer volgende gevolgen betreft:

- Enerzijds, omwille van de unieke positie van hun beroep dat onmisbaar is voor een goed functioneren van de Rechtsstaat de advocaten en hun cliënten niet te hebben vrijgesteld van het normaal regime van meldings- of kennisgeving verplichtingen van informatie.
- Anderzijds, door advocaten en hun cliënten te onderwerpen aan eenzelfde uitzonderingsregime als dat voor andere intermediairs die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, zonder meerdere gevolgen die onverzoenbaar zijn met de advocatendeontologie en hun unieke functie in een goed werkende Rechtsstaat in overweging te nemen.
- Tenslotte, door aan advocaten verplichtingen op te leggen door normen die niet aan de verscherpte eisen van ondubbelzinnigheid en noodzakelijkheid voldoen voor deze beroepsgroep en welke verscherpte vereisten erop gericht zijn de unieke positie van het advocatenberoep te beschermen ten behoeve van een goed werkende Rechtsstaat.

Dit middel be vraagt, in de mate dat de bestreden normen nog bestaan na het eerste onderzoek met betrekking tot andere vereisten, of het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten aan eenzelfde regime kan worden onderworpen als de andere beroepsgeheimen. Deze gelijke behandeling stelt onder meer problemen met betrekking tot de goede werking van de Rechtsstaat.

Deze vastgestelde ingrijpende gevolgen in de rechtsverhouding tussen advocaten en hun cliënten verplichten het HvJ en de nationale rechtscollages om de goede werking van de Rechtsstaat te waarborgen (**artikelen 2, 4(3) en 19 VEU**). Een effectieve bescherming vereist dat in aanwezigheid van normen die *prima facie* van aard zijn de goede werking van de Rechtsstaat te belemmeren, er geen voorlopige toepassing opzichts advocaten en hun cliënten kan worden toegestaan van de bestreden normen. Dit in een eerste fase in afwachting van de beslissing van het Grondwettelijk Hof om al dan niet

het HvJ te vatten met prejudiciële vragen en in een tweede fase totdat recht wordt gedaan over de vordering tot vernietiging (zie het onderdeel VII met betrekking tot de vordering tot schorsing).

V. ONTVANKELIJKHEID

V.1 De termijn.

69. De bestreden ordonnantie werd gepubliceerd op 6 november 2020 in het Belgisch Staatsblad.

De vordering tot vernietiging van de bestreden ordonnantie is ingediend binnen de termijn van zes maanden sedert de datum van publicatie van de bestreden norm in het Belgisch Staatsblad.

V.2 Het belang.

- *Over de hoedanigheid :*

70. Naar vaste rechtspraak van Uw Hof dient in het kader van een vordering tot vernietiging het vereiste belang en de hoedanigheid van eisers onderzocht.

Het artikel 2, 2° van de bijzonder wet van 6 januari 1989 opent het recht op een verzoekschrift tot vernietiging aan elke fysieke persoon of rechtspersoon die van een belang doet blijken.

71. Eisers 2 et 3 zijn fysieke personen die in België het beroep uitoefenen van advocaat, onderlegd in fiscale zaken. Door deze hoedanigheid kan de bestreden ordonnantie op hen worden toegepast voor diensten die zij aanbieden aan cliënten die gedomicilieerd zijn in België of daarbuiten.

Deze verplichtingen die hen persoonlijk kunnen worden opgelegd door de bestreden ordonnantie als fiscale raadsman en de sancties ingeval van niet-naleving van deze verplichtingen zijn aan aard om hen persoonlijk, direct en op nadelige wijze te raken (Grondwettelijk Hof, nr. 1/94, 13 januari 1994).

Eisers 2 en 3 hebben het vereiste belang om een verzoekschrift tot vernietiging in te dienen. Dit belang van eisers 2 en 3 werd erkend in het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de vordering in vernietiging tegen het Vlaamse omzettingsdecreet.

72. Eiseres 1, vertegenwoordigd door eiser 2, is een feitelijke vereniging van Belgische advocaten die onderlegd zijn in fiscale zaken en telt een 150-tal leden. Alle leden van deze feitelijke vereniging kunnen dezelfde gevolgen van de bestreden ordonnantie ondergaan als eisers 2 en 3.

Eiser 3 is bestuurder en de Voorzitter van de Raad van Bestuur van de feitelijke vereniging.

Eiser 2 is bestuurder van de feitelijke vereniging met de functie van secretaris. Hij heeft ook de hoedanigheid van algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging door een bekendmaking in de Kruispuntbank Ondernemingen conform artikel 702 Gerechtelijk Wetboek. In deze andere hoedanigheid van algemeen lasthebber van eiseres 1 vertegenwoordigt hij krachtens artikel 702 Gerechtelijk Wetboek alle andere leden van de feitelijke vereniging in rechte en wordt hij vermoed voor hun naam en rekening op te treden.

73. Het artikel 2 van het Gerechtelijk Wetboek voorziet dat de regels van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing zijn op andere wetten tenzij zij daarvan afwijken. Er ligt in zake geen redelijke verantwoording voor waarom fysieke personen die het recht hebben om in persoon op te komen tegen een wettelijke norm voor Uw Hof zich niet in toepassing van een wettelijke bepaling kunnen laten vertegenwoordigen krachtens het wettelijk vermoeden dat zij als lid van een feitelijke vereniging door een algemeen lasthebber in rechte ten dieneinde kunnen worden vertegenwoordigd om op te komen tegen wetten die hen nadelig zijn.

De formele vereiste dat elk lid van de feitelijke vereniging als fysieke persoon met naam en toenaam moet worden vermeld in een gedinginleidende akte gaan in tegen de ratio legis van artikel 702 Ger.W.. Er ligt geen reden voor waarom de administratieve werklastverlichting voor de hoven en rechtbanken en de betrokken procespartijen niet zou gelden voor Uw Hof. Het artikel 2, 2° van de bijzondere wet van 6 januari 1989 behoort op dat punt overeenkomstig te worden uitgelegd dat deze fysieke personen kunnen optreden via de algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging die voldoet aan de vereisten van artikel 702 Gerechtelijk Wetboek.

De artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen derhalve, sedert de invoering van het gewijzigd artikel 702 van het Gerechtelijk Wetboek, dat het artikel 2,2° van de bijzondere wet van 6 januari 1989 zo wordt uitgelegd dat fysieke personen kunnen worden geacht op te treden voor Uw Hof door een algemeen lasthebber van een feitelijke vereniging. Dit wettelijk vermoeden ontstaat door een publicatie die conform artikel 702 Gerechtelijk Wetboek gebeurt in de Kruispuntbank Ondernemingen waardoor deze algemeen lasthebber geacht wordt in rechte op te treden voor een andere groep fysieke personen die met hem een feitelijke vereniging vormen met betrekking tot een kwestie die van aard is om nadelig te zijn voor al deze fysieke personen die een gelijkaardig belang hebben als dat van de algemeen lasthebber.

Dit is inzake het geval. Deze feitelijke vereniging heeft als statutair doel (<https://www.batl-taxlaw.be/nl/statuten/>) :

Artikel 4.

De vereniging stelt zich tot doel het verenigen van advocaten gespecialiseerd in het fiscaal recht met het oog op het bevorderen van de kwaliteitsvolle beroepsuitoefening

van het fiscaal recht in de meest ruime zin begrepen, inclusief aanverwante rechtsdomeinen zoals het fiscaal invorderingsrecht en het fiscaal strafrecht.

Dit houdt onder meer in:

- te voorzien in een permanent platform voor overleg, studie en informatie-uitwisseling over alle materies die het fiscaal recht en de uitoefening van het beroep van fiscaal advocaat aanbelangen;
- het behartigen van de algemene beroepsbelangen van de fiscale advocaten en hun cliëntenrelaties;
- activiteiten te organiseren die bijdragen tot de ontwikkeling van het fiscaal recht en die bijdragen tot het bevorderen en instandhouden van de professionele relaties met de andere actoren die actief zijn in het fiscaal recht, onder meer en in het bijzonder de fiscale overheden in de meest ruime zin begrepen;
- toenadering te zoeken en relaties te onderhouden met buitenlandse organisaties van advocaten gespecialiseerd in het fiscaal recht.

Daarnaast zal de vereniging alle handelingen kunnen stellen die bijdragen tot haar algemene doelstelling.

Het lidmaatschap staat enkel open voor advocaten fiscalisten met minstens 3 jaar relevante ervaring in fiscale zaken (artikel 5.3 en 5.4 van de statuten) :

3. Het lidmaatschap van de vereniging staat uitsluitend open voor hen, die ten genoegen van de raad van bestuur aannemelijk maken dat zij ten tijde van het in lid 5 bedoelde verzoek voor wat betreft kennis en ervaring aantoonbare deskundigheid bezitten op het gebied van het fiscaal recht zoals omschreven in artikel 4.

4. De leden moeten daarenboven gedurende ten minste drie jaar advocaat zijn. In bijzondere omstandigheden kan de raad van bestuur evenwel van deze voorwaarde afwijken.

74. Alle leden van de feitelijke vereniging zijn derhalve onderworpen aan de deontologie naar de Belgische rechtstraditie en zijn gelijkelijk als eisers 2 en 3 onderworpen aan de verplichtingen die de bestreden ordonnantie invoert.

Eisers hebben zo allen de vereiste hoedanigheid om een verzoek tot nietigverklaring en vordering tot schorsing tegen de bestreden ordonnantie in te dienen. Daaruit vloeit voort dat sedert de inwerkingtreding van het artikel 702 Ger.W. er een wettelijke erkenning is waardoor een feitelijke vereniging zich zo kan organiseren om in naam van haar leden te handelen die zelf daarbij een persoonlijk belang hebben.

- Over het belang als advocaat bij de vordering tot vernietiging :

75. In hun hoedanigheid van advocaat die ingeschreven is bij een Orde van Advocaten zoals geregeld in het Belgisch gerechtelijk wetboek, zijn eisers 2 en 3 en leden van eiseres 1 onderworpen aan de deontologie van advocaten in de Belgische rechtstraditie.

Deontologische beroepsregelen hebben naar de Belgische rechtstraditie kracht van wet voor zij die eraan onderworpen zijn. Het betreffen wetten in de zin van artikel 608 Gerechtelijk Wetboek in de vaste rechtspraak van het Hof van cassatie. In zijn rede bij de openingszitting van het Hof van Cassatie van 1

september 2000 weerhield de heer Procureur-generaal J. du Jardin volgende omschrijvingen (J. du Jardin, 'Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden : toetsing van de wettelijkheid door het Hof van cassatie.' *Arr. Cass.*, 2001 – samenvatting van passages in de mercuriale) :

- a) De term 'plichtenleer' word metonymisch gebruikt voor het geheel van de morele regels die de uitoefening van een beroep beheersen.
- b) De wetgever die beroepsorden opricht verleent deze de hoedanigheid van publiekrechtelijke rechtspersonen teneinde het algemeen belang te waarborgen door hen onder een autonoom regime attributen te verlenen van de openbare macht.
- c) De beroepsorden oefenen tegelijk een administratieve, normatieve en rechtsprekende functie uit die geldt voor zij die eraan onderworpen zijn.
- d) Het tuchtrecht is een soort strafrecht eigen aan elk maatschappelijk korps waar het op egalitair basis is ingesteld en van contractuele aard is, nu het samenhangt met het aanvaarden van de statutaire regels door de leden ervan.

In een arrest van 7 december 1999 (Gw.H., nr. 129/99, 7 december 1999) mocht Uw Hof oordelen dat een tuchtvordering wordt uitgeoefend in het belang van een beroep of van een openbare dienst die aanleiding kan geven tot sancties die de betrokkene raken in de uitoefening van zijn ambt of beroep en die uitgesproken wordt door een orgaan dat eigen is aan elk betrokken beroep, door een administratieve overheid of door een rechtscollege.

Alle leden van eiseres 1 vallen onder deze deontologie.

76. In hun hoedanigheid van advocaten die onderlegd zijn in fiscale zaken verlenen eisers 2 en 3 en de leden van eiseres 1 gebruikelijk adviezen aan hun cliënten die vallen onder de meldingsplicht van de bestreden ordonnantie. De vertrouwelijkheid van de betrekkingen van de advocaat met diens cliënten wordt door hoge rechtscolleges aanzien als strikt noodzakelijk voor de goede werking van een Rechtsstaat. Dit in toepassing van de artikelen 6 en 8 EVRM (zie bijvoorbeeld : EHRM, 6 december 2012, Michaud t. Frankrijk (nr. 12323/11) en EHRM, 1 december 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal, (nr. 69436/10)) ; het is een algemeen principe dat bijdraagt aan het respect voor fundamentele rechten (Gw.H., nr. 2008/10, 23 januari 2008 en Gw.H. nr. 114/2020, 24 september 2020).

Voor zover de bestreden ordonnantie zich verantwoordt vanuit een beweerdelijke verplichting voor de Vlaamse decreetgever om een richtlijn om te zetten in de Belgische rechtsorde, dient de bestreden ordonnantie zich ook te verantwoorden jegens het primair Unierecht. De artikelen 7, 8 (1), 47 en 48 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie voorzien in een minstens gelijkwaardige bescherming als deze die wordt verleend onder de artikelen 6 en 8 van het EVRM.

In een arrest van 15 mei 1982 mocht het Hof van Justitie van de Europese Unie ¹⁶ reeds het belang van de onderwerping aan advocaten aan de deontologie erkennen als waarborg voor het verlenen van een hogere bescherming aan het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten:

*“Het gemeenschapsrecht, dat voortkomt uit een niet slechts economische, maar ook juridische vervlechting van de Lidstaten, moet rekening houden met de beginselen van en begrippen die de rechtsstelsels van de Lidstaten gemeen hebben op het gebied van de eerbiediging van het vertrouwelijk karakter van, onder meer, bepaalde mededelingen tussen een advocaat en zijn cliënt. Deze vertrouwelijkheid dient immers in alle Lidstaten als belangrijk erkende vereiste, dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben, in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het is, **onafhankelijk juridisch advies te geven** aan eenieder die het behoeft.*

(..)

De keerzijde van deze bescherming is de beroepstucht, in het algemeen opgelegd door en onder toezicht van de ter zake bevoegde instellingen. Een dergelijke opvatting weerspiegelt de rechtstradities welke de Lidstaten gemeen hebben, en wordt ook zo aangetroffen in de communautaire rechtsorde, zoals blijkt uit artikel 17 van 's Hofs Statuut EEG en – Euratom, alsmede uit artikel 20 van 's Hofs Statuut-EGKS.”

Het beroepsgeheim van de advocaat en de deontologie van de advocaat zijn door dit arrest onlosmakelijk aan elkaar verbonden in de rechtsorde van de Europese Unie.

In de latere rechtspraak van het Hof van Justitie verzet het geheim van schriftelijke berichten tussen advocaten en hun cliënten zich tegen elke verplichting om deze te moeten voorleggen. De informatie die zo werd bekomen mag niet door de Europese Commissie in aanmerking worden genomen wanneer zij inbreuken opspoort tegen het Unierecht (bijvoorbeeld : Gerecht, arrest van 12 december 2018, zaak T-75/14, *Unichem Laboratories Ltd. t. Europese Commissie*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14).

Het beroepsgeheim van advocaten is zo een erkend algemeen principe dat dienend is voor de goede werking van de Rechtsstaat als een fundamenteel principe dat naast de interne markt aan de grondslag ligt van de Europese Unie. Het is strikt noodzakelijk voor dat normdoel dat het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten ook onverkort van toepassing is en blijft op hun betrekkingen met cliënten buiten de context van een mandaat ad litem opdat de onafhankelijkheid van het juridisch advies wordt gewaarborgd.

77. Het normdoel van het beroepsgeheim is om aan cliënten van advocaten de vertrouwelijkheid te garanderen van hun betrekkingen met advocaten. Naar de Belgische rechtstraditie is dat beroepsgeheim een hoeksteen van de deontologie van advocaten. Deze regel is gemeen aan alle Ordes van advocaten in België : die deontologische regel verbiedt zo aan alle advocaten die lid zijn van Belgische Ordes van advocaten om informatie waarvan zij kennis hebben gekregen in hun betrekkingen met hun cliënten aan derden kenbaar te

¹⁶ HvJ, 18 mei 1982, C-155/77, *AM&S*, EU:C:1982:157, overwegingen 18 en 24

maken. Zelfs het feit dat er dergelijke betrekkingen met cliënten zijn of waren valt onder dit geheim.

Een advocaat die zijn beroepsgeheim schendt riskeert disciplinaire sancties die kunnen bestaan uit een schorsing of zelfs een schrapping. Dit zijn sancties waaraan eisers zich blootstellen zo zij zich onderwerpen aan de meldingsverplichtingen die de bestreden ordonnantie hen oplegt. Zij worden zo verplicht tot het stellen van handelingen die onverenigbaar zijn met hun deontologie die onlosmakelijk is verbonden met het beroepsgeheim in de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Anderzijds stellen zij zich bloot aan zware geldelijke administratieve boetes en eventuele algemene strafrechtelijke sancties wanneer zij geen uitvoering verlenen aan deze meldingsverplichtingen omdat dit hen deontologisch verboden is. Zij worden daardoor in de onmogelijkheid gesteld om vrij van alle druk nog onafhankelijk juridisch advies te verlenen aan hun cliënten.

Daarbij dient te worden opgemerkt dat bij strikte lezing van de bestreden ordonnantie er geen beperking geldt. Het is enkel een passage in de voorbereidende werken die preciseert welke handelingen de meldingsplicht zouden kunnen vermijden. Deze zeer opmerkelijke wijze van regelgeving die wars is van de grondbeginselen van een Rechtsstaat wordt als niet-dragend aanzien en leidt op zich al tot een grond van de vernietiging van de bestreden bepalingen die hierna wordt ingeroepen. Niettemin, onder dit voorbehoud, betreffen de 'vrijgestelde' handelingen deze gesteld voor de verdediging in rechte en het evalueren van de bestaande rechtstoestand van de belastingplichtige zonder daarbij enige wijziging aan bestaande grensoverschrijdende constructies te mogen adviseren.

In beide gevallen ondervinden eisers 2 en 3 en alle leden van eiseres 1 een persoonlijk nadeel dat ernstig bij invoering van deze verplichtingen.

78. Ingevolge het conflict tussen deze twee normen heeft de bestreden ordonnantie als gevolg dat zij niet langer het beroep van advocaat in fiscale zaken vrij kunnen uitoefenen en zij zich ter voorkoming van dat conflict dienen te beperken tot die handelingen die zijn vrijgesteld van meldingsplicht door de bestreden ordonnantie.

Deze beperking van de vrije uitoefening van hun beroep vormt tevens een disproportionele inbreuk op het algemeen principe dat de vertrouwelijkheid van de betrekkingen met hun cliënten dienend is voor de goede werking van een Rechtsstaat. Het verlies van die vertrouwelijkheid door de verplichting van de cliënt om de identiteit van alle intermediairs bekend te maken, advocaten inbegrepen, en de inhoud van de besprekingen betreffende grensoverschrijdende constructies, kan cliënte ontraden om zich toe te vertrouwen aan een advocaat. Dit vormt een financieel nadeel voor eisers 2 en 3 in hun hoedanigheid van advocaat. Dit is een tweede persoonlijk nadeel dat eisers 2 en 3 lijden, alsook alle leden van eiseres 1.

79. In hun pleitnota voor de debatten over de vordering tot schorsing, hebben eisers als volgt gerepliceerd op het argument van Brussels Hoofdstedelijk Gewest dat het geen onherstelbare financiële schade betreft :

“Het financieel nadeel moet ‘herstelbaar’ zijn in geval van vernietiging om een uitsluiting als grond tot schorsing te motiveren (bv. GwH, nr. 70/2016, 11 mei 2016, overweging B.5). Inzake is geen effectief herstel mogelijk ; hoe men kan men immers bij een individuele vordering tot schadevergoeding na vernietiging van de Ordonnantie bewijzen dat bij die specifieke advocaat voor de duur van het proces meer mensen een beroep zouden hebben gedaan op fiscaal advies inzake grensoverschrijdende constructies mocht de vertrouwelijkheid van die besprekingen effectief zijn gewaarborgd van de zijde van zowel de advocaat als de cliënt ? Men zal een verlies aan omzet kunnen aantonen, maar het oorzakelijk verband door het verlies aan vertrouwelijkheid ? Zal het niet eerder de pandemie zijn die als de meest plausibele uitleg voor deze omzetsdaling zal worden weerhouden door de betrokken magistratuur ?”

Advocaten hebben dus ook een eigen belang opdat hun cliënten evenmin gehouden zouden zijn om de identiteit van de advocaat en het voorwerp van de besprekingen met hem bekend te maken.

80. Eisers bemerken verder dat de financiële belangen van de leden van eiseres 1 een ander belang vormen dan dat van een Orde van advocaten. Dit verklaart waarom eisers een ruimer belang van zowel advocaten als van hun cliënten kunnen inroepen om over de gehele linie de bestreden Richtlijn en de Belgische normen die deze omzetten in vraag te stellen.

Zij ondergaan ernstig inkomstenverlies en een onevenredige inbreuk op hun vrijheid om hun beroep te organiseren en zo op onafhankelijke wijze juridisch advies te verlenen.

Het risico op sancties van deontologische en strafrechtelijke aard en het risico op burgerlijke aansprakelijkheid bij een onterechte meldingsplicht enerzijds en het risico op zware administratieve sancties bij een niet nageleefde meldingsplicht anderzijds stelt zich bovendien nu al voor eisers 2 en 3 en alle leden van eiseres 1.

Dit in de mate waarin zij door de bestreden ordonnantie alle nodige informatie voor de aangifte moeten verzamelen om deze door te geven aan de relevante belastingplichtige (die mogelijks niet hun cliënt is) enerzijds, en anderzijds aan derden ter kennis moeten brengen dat zij de raadsman waren van hun cliënt en door het inroepen van hun verschoningsrecht, het nu aan deze derde toekomt om toe te zien op de meldingsplicht.

- *Over het belang als burger om de vernietiging te vorderen :*

81. Doordat de arresten van 24 september 2020 en van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof (arresten nrs. 114/2020 en 167/2020) duidelijk een wettig belang hebben erkend op basis van de artikelen 7 en 47 van het Handvest voor de vertrouwelijkheid van besprekingen met advocaten,

beroepen eisers zich op een tweede eigen belang.

Eisers 2 en 3 zijn Belgische rijksinwoners. Zij kunnen in hun private levenssfeer een beroep doen om raad vanwege advocaten met betrekking tot grensoverschrijdende constructies die kunnen worden gelinkt met een belastbaar feit dat in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is gelegen. Voor zover als nodig, wordt gepreciseerd dat eiser 2 woont in dat gewest.

Zij hebben door deze hoedanigheid van Belgisch burger een eigen belang om hun private levenssfeer te bewaren, welke beschermd wordt door onder andere artikel 7 van het Handvest, door de vernietiging te vorderen van meldplichten met betrekking tot de identiteit van hun advocaat of van het voorwerp van de besprekingen met hun advocaten wanneer hun raadsman hen zijn vrijstelling om te melden ter kennis brengt.

In die hoedanigheid hebben zij een tweede onderscheiden eigen belang opdat het Grondwettelijk Hof het Hof van Justitie vat met de vraag omtrent de wettigheid van de bestreden Richtlijn jegens de artikelen 7 en 47 van het Handvest teneinde de betwiste artikelen van de bestreden ordonnantie te doen vernietigen. Of ten minste, in ondergeschikte orde, hen uitleggen als een meldplicht die zich dient te beperken tot een abstract schema dat de naam van de advocaat en diens raad weglaat en zich beperkt tot de essentiële kenmerken van de grensoverschrijdende constructie die benodigd zijn voor het doel dat wordt nagestreefd door meldplicht die de bestreden Richtlijn invoert.

De bestreden Richtlijn geeft in tegendeel uitdrukkelijk aan zich te inspireren op het OESO-actieplan nr. 12. Dat plan stelt dat een intermediair die gehouden is door een beroepsgeheim, zelfs indien hij de promotor is, niet kan worden verplicht om te melden p. 36, nr. 76, actieplan nr. 12). De bedoeling van dat plan is om inlichtingen te verzamelen over promotors en relevante belastingplichtigen (dus geen intermediairs (advisors) – p. 15 actieplan nr. 12).

Het artikel 7 van het Handvest beschermt de private levenssfeer. Andere intermediairs kunnen dan ook niet worden verplicht om deze te schenden door het melden van de naam van de advocaat en inhoud van de besprekingen met de cliënt. Noch kan van hen worden gevraagd om daarnaar actief te zoeken.

V.3 Standpunt van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

- *Betreffende de hoedanigheid van eisers :*

82. Aangaande het belang van eiseres 1 wordt haar hoedanigheid betwist om in rechte op te komen voor het Grondwettelijk Hof. Eisers verwijzen naar de argumenten die zij inzake de hoedanigheid van eiseres 1 mochten uiteenzetten onder het punt V.2 hiervoor.

Aangaande de belangen van eisers 2 en 3 weerhoudt de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest enkel de hoedanigheid van bestuurders van

eiseres 1. Eenzelfde argument werd ingeroepen door de Vlaamse Regering inzake 7433N en afgewezen door het Grondwettelijk Hof in het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (overweging B.18.4) :

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

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

In de voormelde hoedanigheid van advocaat hebben die verzoekende partijen immers belang bij een beroep tot vernietiging van een decreet dat hun een meldingsplicht oplegt indien zij als intermediair optreden. Bijgevolg is het niet noodzakelijk de ontvankelijkheid van het beroep van de eerste verzoekende partij te onderzoeken.”

Net zoals in de zaak 7433N komen eisers 2 en 3 op in eigen naam, in hun dubbele hoedanigheid van fiscaal advocaat en Belgische burger en zijn zij bijkomend ook bestuurders van eiseres 1. Zij beroepen zich ten andere niet q.q. op die hoedanigheid in de aanhef van het verzoekschrift zodat er geen twijfel kan over bestaan dat zij in eigen naam opkomen tegen de bestreden normen. Hun eigen belang in hun eerste hoedanigheid van advocaat volstaat om een vordering tot schorsing én vernietiging in te stellen voor het Grondwettelijk Hof. Hun tweede hoedanigheid van burger is medebepalend om de omvang en de gevolgen van de gevorderde vernietiging te vorderen.

Het behoort derhalve om de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest af te wijzen van dit argument en de vordering in vernietiging ontvankelijk te verklaren.

- *Betreffende het belang van eisers bij de vernietiging.*

83. De Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bemerkt (punt 10.2) dat er zich geen conflict stelt tussen deontologie en de bestreden ordonnantie of de strafwet. Ook tonen eisers geen persoonlijke schade aan (punt 10.3) noch waarom een meldplicht van fiscale adviezen die verder gaan dan een analyse van de rechtspositie van hun cliënten hun beroepsgeheim zou kunnen betreffen (punt 10.4).

84. Deze redenering voert een onderscheid in tussen adviezen in fiscale materies die al dan niet verder gaan dan de juridische rechtspositie vaststellen van de cliënt, om vervolgens te stellen dat dergelijke adviezen buiten de wezenlijke uitoefening van het beroep van advocaat treden.

De arresten nr. 114/2020 van 24 september 2020 en nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof zijn onverenigbaar met de interpretatie die de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voorstaat. De motiveringen van deze arresten verklaren duidelijk dat ook juridisch advies,

buiten een gerechtelijke context om, onder het beroepsgeheim valt van advocaten naar de Belgische rechtstraditie. Daarbij wordt op geen enkele wijze een onderscheid gemaakt naargelang het juridisch advies tot doel heeft om de rechtspositie van de cliënt te wijzigen of niet.

Het Grondwettelijk Hof mocht in het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 dit nogmaals uitdrukkelijk bevestigen (overweging B.6 en B.19.1) :

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

(..)

B.19.1. Zoals is vermeld in B.15.2, is het aannemelijk dat de onmiddellijke toepassing van artikel 14 van het bestreden decreet een ernstig nadeel dreigt te berokkenen doordat een advocaat in het kader van de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, ertoe verplicht kan worden informatie te delen die onder het beroepsgeheim valt.”

Er is weldegelijk een conflict tussen meldplicht en beroepsgeheim wat een belang verleent aan eisers 1 en 2 om de vernietiging van dit regime te vorderen, dit zowel als advocaat of als burger die ook een wettig belang heeft bij het behoud van de vertrouwelijkheid van de besprekingen met diens advocaat.

85. Een opdeling van de bescherming naar de strekking van het fiscaal advies zou trouwens onverenigbaar zijn met het normdoel van de artikelen 7 en 47 van het Handvest die de vertrouwelijkheid beschermen van de besprekingen tussen advocaten en hun cliënten. De overwegingen nrs. 9 en 10 bij de vierde Anti-Witwas Richtlijn stellen terecht dat aan advocaten enkel een meldplicht kan worden opgelegd voor informatie die zij niet hebben vernomen in hun functie als advocaat. Zij behouden die hoedanigheid voor de toepassing van de artikelen 7 en 47 van het Handvest zolang zij niet deelnemen aan handelingen of bewust adviezen verstrekken om een onwettig handelen te bevorderen.

Aan geen van deze toepassingsvoorwaarden voor een meldplicht is voldaan wanneer een fiscale advocaat een advies verstrekt inzake de toepassing van een fiscale wet. Dit ongeacht of daarbij de rechtspositie van de cliënt wordt gewijzigd.

Eisers verwijzen ook naar de memorie van tussenkomst voor de Conseil National des Barreaux de France inzake de federale omzettingwet (stuk 11) die ook besluit tot de principiële ontoepasbaarheid van de bestreden Richtlijn op advocaten en dat in de tegenovergestelde uitlegging er een conflict voorligt tussen Europese normen. In beide gevallen vereist die een uitlegging van

Europese normen waarvoor het HvJ dient te worden gevat.

86. Verder mocht het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 inzake het Vlaamse omzettingsdecreet besluiten tot een conflict tussen deontologie en strafsancities (B.5.6 en) :

“..Die geldboete kan oplopen tot 100 000 euro (..) en heeft een overheersend repressief karakter, zodat de omschrijving van die niet-naleving moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling.”

Dergelijke boete wordt ook ingevoerd door de bestreden ordonnantie, zodat dit regime eisers 1 en 2 blootstelt aan strafsancities waardoor zij een afdoende belang hebben om de vernietiging van de bestreden ordonnantie te vorderen.

VI. MIDDELEN

87. Het is logisch om eerst die middelen in te roepen die normaliter geen prejudiciële vraag behoeft aan het HvJ omdat het zich beperkt tot de toepassing van Belgische regels (A en B) om de bestreden norm te horen vernietigen.

Vervolgens worden er middelen uiteengezet die wel een prejudiciële vraag vereisen aan het HvJ met betrekking tot de nietigheid, de interpretatie en de conflicten tussen Europese normen dat dient te worden opgelost teneinde het geschil te kunnen beslechten (C tot G) :

- de nietigheid van de bestreden Richtlijn en de onverenigbaarheid van meerdere omgezette bepalingen met het primair Unierecht en het EVRM (C);
- de onverenigbaarheid van onduidelijke bewoordingen of retroactieve effecten van de bestreden normen met het EVRM, het Handvest en de Belgische Grondwet (D tot F) ;
- de onverenigbaarheid van de verplichtingen die worden opgelegd door de bestreden normen met betrekking tot advocaten en hun cliënten met de Belgische Grondwet, het EVRM en het primair Unierecht, met de motivering voor een vraag tot schorsing van de gevolgen van de bestreden normen op advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten en op hun cliënten voor wat hun betrekkingen met hun advocaten betreft (G + motivering vordering in schorsing).

VI.A. Schending van de federale loyaleit en het algemeen beginsel van de Belgische economische en monetaire unie.

88. Onder het punt IV.A werd opgemerkt dat de bestreden ordonnantie, in specifieke en volgens eisers volstrekt theoretische omstandigheden, een verschil in behandeling invoert tussen intermediairs en de relevante belastingplichtige door middel van een persoonlijk aanknopingspunt met het Waals gewest.

De voorbereidende werken verwijzen naar een advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State (Advies van de Raad van State nr. 66.989/4 van 2 maart 2020, *Parl. St.*, Brussels Parlement, zittingsperiode 2020-2021, Ontwerp van Ordonnantie, Doc. nr. A-194/1, p. 41) dat de meldingsplicht voor de toepassing van de gewestelijke belastingen dient te worden omschreven op het niveau van het gewest en niet België omwille van 'een juiste en coherente omzetting van het artikel 8bis, ter, lid 3 van de richtlijn 2011/16/EU'.

Deze regel wordt enkel toegepast wanneer er een meerdere Lidstaten tegelijk zou moeten worden gemeld door de betrokkenen.

89. Dit terwijl het belastbaar feit dat het voorwerp vormt van de grensoverschrijdende constructie een aanknopingspunt moet hebben met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest opdat de belasting van toepassing zou zijn. Men ziet bezwaarlijk in waarom de meldingsplicht dan wordt bepaald in functie van een persoonlijk aanknopingspunt.

Op Europees niveau werd inderdaad met een persoonlijk aanknopingspunt gewerkt omdat de intermediairs deel uitmaken van een beroep dat anders wordt geregeld in elke lidstaat. Het kan niet van een intermediair worden verwacht om alle wetgevingen in de gehele Unie te beheersen. Vandaar dat de bestreden Richtlijn een cascade-systeem invoert rond de persoonlijke aanknopingspunten van zowel de intermediair als de relevante belastingplichtige.

In principe kan er daarom geen meervoudige meldplicht bestaan bij een juiste omzetting van de bestreden Richtlijn.

Deze rechtvaardiging op Europees vlak is in zake geheel afwezig. Geen enkele van de beroepen van de intermediairs die wordt bedoeld door de bestreden ordonnantie worden georganiseerd door dat gewest ; al deze beroepen worden georganiseerd door Belgische wetgeving. Eisers betwisten derhalve de voorgestelde omzetting in het advies van de Raad van State dat werd hernomen door de ordonnantie. Deze regeling is niet correct noch coherent met het doel dat wordt nagestreefd door de bestreden Richtlijn enerzijds, en anderzijds de Belgische normen die de regelen van bevoegdheidsverdeling betreffen.

90. Voor bepaalde beroepen die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim kan er een zekere regionalisering zijn. Voor wat de advocaten betreft, bestrijkt de Nederlandse Orde van Advocaten het gehele gerechtelijke arrondissement Brussel en de Franse Orde van Advocaten het Brussels Hoofdstedelijk Gewest dat in dat gerechtelijke arrondissement ligt.

Dit gerechtelijk arrondissement bestrijkt als enige twee regio's. In de praktijk zal het aanknopingspunt van inschrijving bij de Nederlandse Orde van advocaten tot een gelijk effect leiden, ook als het kantoor in het Vlaams Gewest is gevestigd.

Echter zal een advocaat, die niet woont in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, aldaar geen vestiging heeft en ingeschreven is bij de balie te Leuven of te Nijvel diezelfde diensten goedkoper kunnen aanbieden omdat hij is vrijgesteld van de meldingsplicht bij gebrek aan een persoonlijk aanknopingspunt.

91. Het werd reeds ingeroepen dat krachtens de Grondwet alle Belgen gelijk zijn voor de wet, het decreet en de ordonnantie. Dit ook in fiscale zaken waar een belastbaar feit de bevoegdheid bepaalt voor dat Gewest om jegens alle Belgen dezelfde regels toe te passen en dit niet enkel voor deze met een persoonlijk aanknopingspunt met een gewest.

Voor bepaalde beroepen kan zelfs een verstoring optreden van de Belgische Economische en Monetaire Unie door de verplaatsing naar een ander gewest of eenvoudigweg omdat de aangeboden dienst in het andere gewest goedkoper zal zijn door het wegvallen van de meldingsplicht omdat de intermediair noch de belastingplichtige een persoonlijk aanknopingspunt hebben met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

In de materies van de gewestelijke belastingen zoals de successierechten en de registratierechten zijn alle Belgen dan weer wel gelijk onderworpen aan de meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies door de Federale omzetting. Ook het Vlaams Gewest heeft gelijk omgezet naar alle Belgen.

Het ingevoerd onderscheid is door deze gevolgen onverenigbaar met de federale loyaliteit en de Belgische Economische en Monetaire Unie.

92. Het artikel 6, § 1, VI, 3de lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen (B.S., 5 augustus 1980) legt aan de gewesten de verplichting op om hun bevoegdheden uit te oefenen "*met inachtneming van de beginselen van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid*".

Het algemeen normatief kader van de Belgische Economische en Monetaire Unie is een bepaling die de bevoegdheidsverdeling regelt en waarover het Grondwettelijk Hof een directe controle uitoefent. Het vertaalt de uitdrukkelijk wil van de bijzondere wetgever om een uniforme basisregelgeving te behouden om de economie te organiseren binnen de Belgische eengemaakte markt (Gw.H., nr. 31/2016, 3 maart 2016, overweging nr. B.6.2).

Het is logisch dat, wanneer een gewest een gewestelijke bevoegdheid uitoefent, het daarbij gehouden is aan het naleven van die norm. De gevolgen van de bestreden ordonnantie schenden echter het normdoel van die bepaling.

93. Deze gevolgen zijn ook onverenigbaar met het artikel 1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (B.S., 17 januari 1989) dat uitdrukking geeft

aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en de Monetaire Unie :

“De uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten als bedoeld in deze wet gebeurt met naleving van de in artikel 143 van de Grondwet bedoelde federale loyauteit en het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, alsmede van de volgende principes :

- 1° de uitsluiting van elke deloyale fiscale concurrentie;*
 - 2° de vermijding van dubbele belasting;*
 - 3° het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.*
- (..)”*

Met een arrest van 30 juni 2004 heeft het Grondwettelijk Hof de federale loyauteit in de zin van artikel 143 van de Grondwet omschreven als een begrip dat een houding vereist (Gw.H., nr. 119/2004, 30 juni 2004) bij het uitoefenen van de bevoegdheden :

“B.3.2. Het beginsel van de federale loyauteit houdt blijkens de parlementaire voorbereiding van die grondwetsbepaling voor de federale overheid en voor de deelgebieden de verplichting in om, wanneer zij hun bevoegdheden uitoefenen, het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet te verstoren; het betekent meer dan het uitoefenen van bevoegdheden : het geeft aan in welke geest dat moet geschieden (Parl. St., Senaat, B.Z. 1991-1992, nr. 100-29/2).”

94. De schending van de bevoegdheidsverdelende regelen houdt ook een schending in van het algemeen rechtsbeginsel van de gelijkheid. Bij gebrek aan een proportionele verantwoording voor deze schending zijn de **artikelen 10 en 11 van de Grondwet** tevens geschonden. Elke onwettelijk of onwettige behandeling in fiscale zaken houdt ook de schending in van de **artikelen 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**.

Het behoort derhalve vast te stellen dat het **artikel 6** van de bestreden ordonnantie die de bestreden Richtlijn omzet en daarbij zo wordt uitgelegd in bepaalde omstandigheden als zijnde enkel van toepassing in geval van persoonlijke aanknopingspunten van de betrokkenen met het Waals gewest, een schending inhoudt van de **artikelen 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**, samengelezen met de artikelen **1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (B.S., 17 januari 1989)** en **6, § 1, VI, 3de lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen (B.S., 5 augustus 1980)** die uitdrukking geven aan het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid binnen België.

VI.B. Schending van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 van de Grondwet.

95. De bestreden ordonnantie verklaart in zijn artikel 2 dat het voorziet in de omzetting van bestreden Richtlijn. De ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen

en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013), voor de omzetting van de basis-richtlijn DAC.

Deze basis-richtlijn DAC schrijft zijn toepassing voor op alle belastingen van de lidstaten, deelstaten of zelfs lokale belastingen, behoudens deze die worden georganiseerd door het Unierecht (BTW & accijnzen en douanerechten).

De bestreden ordonnantie is door deze wijze van omzetting van de bestreden Richtlijn zo van toepassing op gewestelijke en lokale belastingen, behoudens de materies van de successierechten en de registratierechten die door de Federale wetgever werden omgezet.

In al deze materies voert de bestreden ordonnantie een regime in dat werd ontworpen voor de vennootschapsbelastingen.

96. De Europese Commissie beschouwt dat alle materies die werden bedoeld in de basis-richtlijn DAC automatisch onderworpen zijn aan de nieuwe meldingsplicht die door de bestreden Richtlijn wordt ingevoerd.

Dergelijke bepaling werd evenwel niet uitdrukkelijk opgenomen in de bestreden Richtlijn en lijkt een impliciete gevolgtrekking te zijn uit de algemene aanhef van de basis-Richtlijn DAC.

Meerdere regels van primair Unierecht verzetten zich echter tegen een omzetting die verder gaat dan het opsporen van mechanismen van belastingontwijking in de vennootschapsbelasting of de bredere inkomstenbelasting die er ermee verband houdt en gelijkaardige belastingen organiseert.

De lidstaten zijn ertoe gehouden om bij de omzetting van richtlijnen het primair Unierecht niet te schenden (zie HvJ, 26 februari 2013, C-399/11, *Melloni*). Het Grondwettelijk Hof mocht reeds eerder oordelen dat bij omzetting van een Europese Richtlijn de wetgever gehouden blijft fundamentele rechten, grondwettelijke bepalingen en internationale bepalingen met directe werking in acht te nemen¹⁷. Deze verplichting gaat over op het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor de materies die onder de basis-Richtlijn DAC vallen.

Drie Europese lidstaten hebben bij de omzetting van de bestreden richtlijn de meldingsplichtige materies beperkt tot de directe belastingen (Estland, Malta en Roemenië)¹⁸.

In de voorbereidende werken inzake de federale omzettingswet van de bestreden Richtlijn erkende de Minister van financiën echter dat in principe enkel directe belastingen worden geïmponeerd door de bestreden richtlijn. De ruimere omzetting naar andere materies werd verantwoord door het feit dat voorliggend wetsontwerp een letterlijke omzetting is van de bestreden Richtlijn

¹⁷ Gw.H., nr. 118/2003, 17 september 2003 ; Gw.H., nr. 71/2006, 10 mei 2006. ; Gw.H., nr. 10/2008, 23 januari 2008.

¹⁸ Baker Tilly International Limited, *DAC 6 Country by Country Guide*, Londen, United Kingdom, 2020.

en dus vergelijkbare bepalingen moet voorzien (*Parl.St. Kamer 2019-20, verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting, nr. 0791/003, p. 19*). Met deze motivering lijkt een schending van artikel 5(4) VEU voor te liggen, dat de lidstaten verplicht tot evenredigheid bij de omzetting van richtlijnen.

Het betreft derhalve geen verplichting voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest om de bestreden Richtlijn om te zetten, zoals bevestigd in de voorbereidende werken bij het Waals decreet dat om opportuniteitsredenen toch besloot om te zetten¹⁹.

97. De omzetting van de meldingsverplichtingen die door de bestreden Richtlijn worden beoogd zijn enkel verplichtend inzake vennootschapsbelastingen. Dit wordt aangetoond met volgende geciteerde passages uit de consideransen nrs. 14 en 19 van de bestreden Richtlijn :

« Hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten blijven behoren, is het dienstig een vennootschapsbelastingtarief van nul of bijna-nul te vermelden, uitsluitend met de bedoeling een duidelijke omschrijving te geven van het toepassingsgebied van het wezenskenmerk dat betrekking heeft op constructies met grensoverschrijdende transacties, die uit hoofde van Richtlijn 2011/16/EU door intermediairs of, naargelang het geval, belastingplichtigen moeten worden gemeld en waarover de bevoegde autoriteiten automatisch inlichtingen moeten uitwisselen (..)

.. maar beter op Unieniveau kan worden verwezenlijkt, kan de Unie, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken, met name gelet op het feit dat zij uitsluitend geldt voor grensoverschrijdende constructies die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreffen. »

Het is dus het voornaamste fiscale oogmerk dat erin bestaat om de vennootschapsbelasting gevoelig te verlagen door middel van grensoverschrijdende constructies met verbonden vennootschappen of personen dat volgens de bestreden Richtlijn de evenredigheid verantwoordt met de meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies ten overstaan van het primair Unierecht.

98. Belastingplichtigen en intermediairs die in andere materies handelen bevinden zich vanuit dat normdoel in een objectief verschillende situatie dan dat van het beoogde normdoel maar moeten niettemin gelijkaardige verplichtingen en sancties ondergaan.

¹⁹ *Parl. St.*, Waals parlement, zittingsperiode 2020-2021, CRIC nr 4 van maandag 14 september 2020, p. 3 en 6.

Minstens dient daartoe redelijkerwijze te worden aangetoond waarom grensoverschrijdende agressieve fiscale planning de inkomsten van die andere belastingen in een vergelijkbare mate onder druk zet door belastingontwijking. Dergelijke motivering wordt geheel niet gegeven door de ordonnantiegever.

Bovendien wordt noch door de federale wetgever, noch door de ordonnantiegever in de voorbereidende werken gemotiveerd hoe de criteria in de wezenskenmerken een proportionele aanwijzing kunnen uitmaken van een oogmerk van een belastingvoordeel in deze andere materies.

Daarmee wordt volstrekt niet geantwoord op de vraag of het noodzakelijk is dergelijke bepalingen een toepassing te verlenen in gewestelijke materies; immers verwijzen de voorbereidende werken op meerdere plaatsen naar belastingparadijzen, verrekenprijzen en andere begrippen die in regel enkel de vennootschapsbelasting betreffen. Waarom moet er dan in die andere materies een 'afschrikwekkende' meldingsplicht worden ingevoerd? Dit te meer dat het hier wettelijke constructies betreft die gebruik maken van de fundamentele vrijheden van de eengemaakte markt door hun grensoverschrijdend karakter met lidstaten? Dergelijke motivering is onvoldoende dragend in het licht van de vereisten van het primair Unierecht.

De motivering is derhalve onvoldoende dragend in het licht van de gevolgen van de toepassing van de omzettingplicht op alle materies die vallen onder de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (B.S., 3 september 2013).

Elke schijn van dragende motivering ontbreekt, zodat de conclusie zich opdringt dat de bestreden ordonnantie **in zijn geheel genomen de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 van de Grondwet** schendt waar het een regime inzake grensoverschrijdende constructies dat is ontworpen voor belastingontwijking inzake vennootschapsbelastingen omzet in andere materies zonder de strikte noodzaak daartoe te verantwoorden.

VI.C. Schending van het primair Unierecht door de meldingsverplichting.

99. De artikelen **4 tot 6 van de bestreden ordonnantie** voeren in de desbetreffende materies een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende constructies en voert onweerlegbare vermoedens in van een voornaamste fiscaal oogmerk dat wordt nagestreefd met die grensoverschrijdende constructies, zonder redelijke verantwoording ten opzichte van de rechten en verplichtingen die het primair Unierecht oplegt aan Lidstaten door de omzetting van de artikelen **1^{ste} 1, b) en 1^{ste} 2) van de bestreden Richtlijn**.

De artikelen 4 tot 6 van de bestreden ordonnantie verplichten tot het melden van grensoverschrijdende constructies :

VI.C.1 Aan nationale autoriteiten :

100. Meerdere normen van primair Unierecht stellen de noodzaak in vraag van de bestreden Richtlijn om haar doel te bereiken. Dit vormt het voorwerp van het onderdeel C.1 :

- Het artikel 5 VEU vereist dat door de Europese Unie aangenomen normen proportioneel, subsidiair en van strikte uitlegging zijn. Hun invoering moet dus gemotiveerd zijn door de noodzaak om zo beter een van de doelstellingen van de Europese Unie te bereiken.

101. Om dat onderdeel te staven werd verwezen naar de Anti-Misbruik en de DAC Richtlijnen teneinde de noodzaak van de bestreden Richtlijn te betwisten voor het bereiken van haar doel. Via andere middelen werd reeds gewezen op het belemmerend effect op de doelstellingen van de Rechtsstaat en de fundamentele vrijheden van de interne markt.

De bestreden Richtlijn belemmert deze doestellingen terwijl grensoverschrijdende agressieve fiscale planning inzake vennootschapsbelastingen reeds wordt geregeld door de Anti-Misbruik bepaling. Bepaalde van de door de bestreden Richtlijn gebruikte criteria staan niet in een logische verhouding tot agressieve fiscale planning.

Ook andere Europese normen die het UBO-register, de Common Reporting Standards of het verplicht doorgegeven van fiscale rulings betreffen stellen de noodzaak van deze bijkomende regeling in vraag.

Het ontbreken van een minimale omvang van het belastingvoordeel dat wordt beoogd leidt ook tot een zeer onevenredig groot toepassingsgebied van deze bestreden Richtlijn. Het ware evenrediger geweest om, zoals voor de toepassing van artikel 4 van de Anti-Misbruik Richtlijn een minimaal niveau te voorzien die verplicht tot melden, met een optie voor lidstaten om een lager niveau van melding te organiseren.

- Het artikel 115 VWEU vereist dat inzake directe belastingen richtlijnen een directe impact moeten verantwoorden voor de instelling of de werking van de interne markt²⁰.

De bestreden Richtlijn ontbreekt dergelijke directe impact en schendt bijgevolg de artikelen 2(5) en 6(g) VWEU die de bevoegdheden van de Europese instellingen inzake inkomstenbelastingen beperken tot administratieve coördinatie.

²⁰ J. Malherbe, 'The European Union Directive (DAC6) Compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes', *Tax Management international journal*, TMIJ 3, 13 maart 2020, p. 10.

De artikelen 26 (2), 49, 56 et 63 VWEU, tezamen genomen, beschermen de fundamentele vrijheden van vrij verkeer van personen, diensten en kapitaal (vrijheden van de interne markt). Deze worden belemmerd, eerder dan bevorderd, door de kosten en complexiteit die worden opgelegd aan grensoverschrijdende constructies die zich op die fundamentele vrijheden beroepen. Die verstoring is nog minder verantwoordbaar in die gevallen waar geen kunstmatige handelingen voorliggen maar worden vermoed aanwezig te zijn zonder dat tegenbewijs wordt toegelaten of wanneer het beoogde belastingvoordeel enkel een relatief kleine som uitmaakt.

102. De overwegingen 1 tot 3 van de bestreden Richtlijn verantwoorden de noodzaak van de bestreden Richtlijn met betrekking tot de vereisten van het VEU en het VWEU als volgt :

« Hoewel Richtlijn 2011/16/EU herhaaldelijk is gewijzigd om de belastingautoriteiten meer middelen te verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning, is het nog altijd nodig bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken.

(..)

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 dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten.

(..)

Aangezien het merendeel van de mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies zich over meer dan één rechtsgebied uitstrekt, zou de melding van inlichtingen over dergelijke constructies nog meer resultaat opleveren als die inlichtingen ook tussen de lidstaten zouden worden uitgewisseld. Met name de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten is van wezenlijk belang om die autoriteiten de informatie te bezorgen die zij nodig hebben om op te treden wanneer zij agressieve fiscale praktijken vaststellen. »

De noodzaak voor de Lidstaten om snel te kunnen reageren in hun nationale wetgeving tegen wettelijke handelwijzen die fiscaal agressief zijn verantwoord bijgevolg de belemmeringen door de bestreden Richtlijn van fundamentele rechten en vrijheden.

Dergelijk motivering is niet dragend in het licht van de vereisten van het VEU en het VWEU, nu deze aantoonde dat de Anti-Misbruik Richtlijn het geëigende instrument was om verhoogde controles en meldingen inzake agressieve fiscale planning te regelen. Het toepassingsveld van de bestreden Richtlijn overstijgt trouwens in belangrijke mate van wat men zou kunnen omschrijven als een agressieve fiscale constructie.

- *Dubbel gebruik met het normdoel van de Antimisbruik-Richtlijn.*

103. Consideransen nrs. 1, 9 en 14 lichten toe dat het nagestreefde doel is om

op te komen tegen agressieve fiscale planningen zoals beoogd door Anti-Misbruik Richtlijn :

« (1).. Hoewel Richtlijn 2011/16/EU herhaaldelijk is gewijzigd om de belastingautoriteiten meer middelen te verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning, is het nog altijd nodig bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken.

(..)

(9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden „wezenskenmerken” genoemd..

(..)

Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad. »

Considerans nr. 9 legt zo de keuze uit van de bestreden Richtlijn om een lijst van kenmerken en elementen samen te stellen van handelingen die manifeste tekenen van fiscale ontwijking of van praktijken van fiscaal misbruik vormen in plaats van een omschrijving te geven van het begrip fiscale agressieve planning.

104. Hoe kan de doelstelling om Lidstaten toe te laten om hun fiscaal beleid vlugger af te stemmen op wettelijke praktijken in het licht van de fundamentele vrijheden maar ervaren als fiscaal schadelijk voor hun budgetten dergelijke belemmeringen rechtvaardigen? Indien het de bedoeling is om grensoverschrijdende constructies te raken waarvan de voornaamste beweegreden bestaat uit het behalen van een fiscaal voordeel, valt dit dan niet reeds onder die misbruiken zoals bedoeld door de Anti-Misbruik Richtlijn ?

Zoals zijn titel aangeeft, zijn het praktijken van fiscale ontwijking met een directe impact op de werking van de eengemaakte markt die worden bedoeld door deze richtlijn.

Hoe dan het regime verantwoordend dat wordt ingevoerd door de bestreden Richtlijn onder de vereisen van proportionaliteit en subsidiariteit voor het artikel 5 VEU in aanwezigheid van een vooraf bestaande richtlijn met eenzelfde doeleinde²¹ die toelaat om op te treden tegen praktijken van fiscale ontwijking ?

²¹ Vraag die door rechtsleer wordt gesteld (zie Daniel W. BLUM e, Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 7, Journals IBFD et M. Stöber, Professor aan de Universiteit van Kiel ; <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2>).

105. Door de gevolgen die de bestreden ordonnantie invoert met de omzetting van de bestreden Richtlijn, worden doelstellingen van de Europese Unie tegengewerkt doordat belemmeringen worden ingevoerd op de goede werking van de rechtsstaat (artikel 2 VEU) en de interne markt (VWEU) ; het voldoen evenmin aan de vereisten van artikel 115 VWEU dat de rechtsbasis vormt om dwingende regels uit te vaardigen inzake belastingen die niet door het Unierecht worden geregeld.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. In toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto de artikelen 2, 5(3) VEU en 115 VWEU, al dan niet samengelezen met andere artikelen van het primair Unierecht behoort het derhalve om de bestreden ordonnantie te vernietigen. De consideransen 3 en 5 van de Anti-Misbruik Richtlijn motiveren :

*“Er moeten regels worden vastgesteld om het gemiddelde niveau van bescherming tegen agressieve fiscale planning op de interne markt te verhogen. (...) Dit doel kan worden bereikt door voor de nationale vennootschapsbelastingstelsels in de Unie een minimumniveau van bescherming **tegen belastingontwijkingspraktijken** te creëren.*

(..)

*Er moeten regels worden vastgesteld tegen de uitholling van de belastinggrondslagen op de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt. Op de volgende gebieden moeten er regels komen om dat doel te helpen bereiken: beperking van de aftrekbaarheid van rente, exit heffingen, **een algemene antimisbruikregel**, regels betreffende gecontroleerde buitenlandse vennootschappen en regels om kwalificatieconflicten door hybride structuren aan te pakken..”*

Considerans nr. 11 motiveert de algemene antimisbruikregel als volgt :

*“Algemene antimisbruikregels worden in belastingstelsels opgenomen om fiscale misbruikpraktijken aan te pakken waartegen nog geen voorzieningen zijn getroffen door middel van doelgerichte bepalingen. **Het doel van deze regels is dus mazen te dichten** zonder dat zij de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikregels doorkruisen. In de Unie **moeten algemene antimisbruikregels worden toegepast op kunstmatige constructies; voor het overige moet de belastingplichtige het recht hebben om zijn handelsactiviteiten in de fiscaal efficiëntste vorm te gieten**. Voorts is het belangrijk te waarborgen dat de algemene antimisbruikregels op uniforme wijze toepassing vinden in binnenlandse situaties, binnen de Unie en ten aanzien van derde landen, zodat de reikwijdte ervan en de toepassingsresultaten in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties niet uiteenlopen. De lidstaten mag niet worden belet sancties toe te passen indien de algemene antimisbruikregel geldt. Bij de beoordeling of een constructie als kunstmatig moet worden beschouwd, zou de lidstaten de mogelijkheid kunnen worden geboden alle geldige economische redenen te onderzoeken, ook de financiële activiteiten.”*

Voert de bestreden Richtlijn in wezen geen algemene antimisbruikregels in die ‘kunstmatige constructies’ viseren, maar daarbij wel verder gaan door de

'fiscaal efficiëntste vorm' gelijk te stellen met dergelijke kunstmatige constructie ? Wat een recht is voor de toepassing van de Antimisbruik-Richtlijn is een vermoeden voor de toepassing van de bestreden Richtlijn om ontradende verplichtingen te verantwoorden.

De bestreden Richtlijn zegt nochtans in zijn overweging nr. 14 in wezen dezelfde constructies te beogen als deze die worden beoogd door de algemene Antimisbruikbepaling :

„Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad.”

Hoe de vrijheid verzoenen van de belastingplichtige om een beroep te doen op de fiscaal meest voordelige structuur voor zijn zakelijke belangen, zonder dat deze daarbij beroep doet op een onechte constructie, met de verplichte melding ingevoerd door de bestreden Richtlijn ?

Hebben vermoedens van een risico voor fiscale ontwijking of van praktijken van fiscaal misbruik met betrekking tot werkelijke constructies een legitieme plaats in het primair Unierecht ? Is het weerhouden criterium van vermoedens op vermoedens om tot een voornaamste fiscaal voordeel te komen proportioneel in het kader van de doelstellingen van het Unierecht ? Dit zowel vanuit het oogpunt van de fundamentele vrijheden beschermd door de eengemaakte markt als vanuit het oogpunt van het algemeen rechtsbeginsel van bescherming tegen willekeurig of onevenredige inmengingen van overheden in de private levenssfeer, welk beginsel geldt als een fundamenteel recht voor het Handvest ? Heeft de algemene rechtsmisbruikbepaling die is ingevoerd door de Anti-Misbruik Richtlijn niet als gevolg dat de bestreden Richtlijn onverenigbaar is met de vereisten van subsidiariteit van het artikel 5 VEU ?

Het antwoord op deze diverse vragen over de verhouding tussen deze norm van secundair Unierecht en het primair Unierecht behoort tot de exclusieve bevoegdheid van het HvJ. Deze vragen verantwoorden ook de vraag om dit hoog rechtcollege te vatten met de prejudiciële vraag die wordt voorgesteld in het dispositief.

- *Dubbel gebruik met de Richtlijn DAC :*

106. Inlichtingen met betrekking tot wettelijke constructies die niet onder een algemene antimisbruikbepaling vallen, zullen grotendeels bekend zijn aan de nationale belastingadministraties en onder de regeling van de Richtlijn DAC worden uitgewisseld.

De bestreden Richtlijn heeft daarbij als gevolg om het evenwicht van het regime ingevoerd door de DAC Richtlijn grondig te verstoren :

- Doordat de verplichtingen van meldingen aan de nationale overheden met betrekking tot grensoverschrijdende constructies niet afhangen van een voorwaarde in hoofde van die Lidstaat om eerst de 'gebruikelijke bronnen' na te zien op relevante informatie.

Integendeel, voert de bestreden Richtlijn een automatische meldingsplicht in gecombineerd met een systeem van automatische gegevensuitwisseling tussen Lidstaten. De Lidstaten dienen echter geheel niet te rechtvaardigen waarom zij die inlichtingen niet konden bekomen met hun nationale regels of hoe de bekomen maatregelen kunnen verhelpen aan het tegengaan van handelingen van misbruik.

Zo wordt door de bestreden Richtlijn die als basis dient voor de bestreden ordonnantie, de eerste voorwaarde ter zijde geschoven die het HvJ in de aangehaalde beslissing als essentieel aanmerkte voor de basis-Richtlijn DAC ter bescherming van de private levenssfeer van de rechtsonderhorige tegen willekeurige en onevenredige inbreuken in diens private levenssfeer door een openbare macht.

- Doordat de verplichtingen van zelf-melding voor de rechtsonderhorigen in de meerderheid van de gevallen de tweede voorwaarde doen vervallen van het aannemelijke nut van deze inlichtingen om de Lidstaten in de mogelijkheid te stellen om beter de bedragen aan belastingen en taksen te bepalen en te innen.

Zo wordt door de bestreden Richtlijn die als basis dient voor de bestreden ordonnantie, de tweede voorwaarde in grote mate ter zijde geschoven die het HvJ in de aangehaalde beslissing als essentieel aanmerkte voor de basis-Richtlijn DAC ter bescherming van de private levenssfeer van de rechtsonderhorige tegen willekeurige en onevenredige inbreuken in diens private levenssfeer door een openbare macht.

107. Deze gevolgen hebben rechtstreeks betrekking op de vraag of de door de bestreden Richtlijn opgelegde inmengingen in de privésfeer wel proportioneel zijn. Deze privésfeer, die ook betrekking heeft op economische gegevens, wordt beschermd door de artikelen 7 en 8(1) van het Handvest.

Bij monde van zijn arrest van 26 februari 2013²² oordeelde het HvJ dat het niveau van bescherming dat wordt geboden door het Handvest niet lager kan zijn dan dat door het EVRM. Een hoger niveau van bescherming dient echter verenigbaar te zijn met de doelstellingen van de Europese Unie. Vennootschappen hebben recht op de bescherming van hun gegevens onder

²² HvJ, arrest van 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

het EVRM²³ en kunnen zo tevens de bescherming van het Handvest inroepen die volgt uit de artikelen 7 en 8(1).

Door te verwijzen naar rechtspersonen heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 16 mei 2017²⁴ ook vennootschappen willen laten genieten van de bescherming van dit algemeen rechtsprincipe: willekeurige of disproportionele interventies vanwege de overheden in hun privésfeer zijn ook verboden. De consideransen 27 en 28 van de basis-Richtlijn DAC herinneren expliciet aan deze grondrechten.

Om dit geschil te beslechten, behoort het om de artikelen 2, 4(3) en 6 VEU inzake de schending van de doelstellingen van de Europese Unie betreffende de rechten van verdediging en de artikelen 7, 8(1), 52 en 53 van het Handvest voor vereisten van proportionaliteit voor belemmeringen op de fundamentele rechten te onderzoeken.

Dit onderzoek vanuit de private levenssfeer wordt gevraagd in het onderdeel C.2. Dit onderdeel betreft de vereiste van subsidiariteit van de bestreden Richtlijn in het kader van de doelstellingen die worden nageleefd door Anti-Misbruik en de DAC-richtlijnen.

- *Beperkingen aan de fundamentele vrijheden :*

108. De bewoordingen van het artikel 1^{ste} 1, b) (20) van de bestreden Richtlijn dienen zo te worden begrepen als verwijzend naar én het risico op fiscale ontwijking en het risico op fiscaal misbruik. De bestreden Richtlijn voert zo een risico op fiscale ontwijking in betreffende :

- verrichtingen die wettelijk en werkelijk zijn, dus geenszins puur kunstmatig, met een economische en commerciële verantwoording, die mogelijks een fiscaal voordeel als gevolg hebben,
- verrichtingen die wettelijk maar geheel kunstmatig zijn, zonder economische of commerciële rechtvaardiging, die praktijken van fiscaal misbruik uitmaken.

De bestreden ordonnantie heeft niet tot direct gevolg dat er een belastingvoordeel wordt weggenomen of toegekend, maar legt niettemin zware, complexe en moeilijk ter vervullen meldingsverplichtingen aan de rechtsonderhorigen op.

Deze maatregelen belemmeren de fundamentele vrijheden en dit zonder proportionele verantwoording zoals gesteld in de reeds geciteerde arresten van het Hof van Justitie van 20 december 2017 en 26 februari 2019. In deze

²³ EVRM, arrest van 14 maart 2013, zaak 24117/08, Bernh Larsen Holding AS and Others t. Noorwegen en Nederland, § 107; EVRM, arrest van 16 juni 2015, zaak 75292/10, Othymia Investments BV t. Nederland, § 37 geciteerd door Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7.

²⁴ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51.

arresten worden eisen gesteld met betrekking tot vermoedens van kunstmatige constructies om belemmeringen op de fundamentele vrijheden te kunnen verantwoorden.

109. Een grensoverschrijdende constructie kan omwille van zijn aard zelf genieten van de bescherming van de fundamentele vrijheden van de eenheidsmarkt. In zijn arrest van 20 december 2017²⁵ heeft het Hof van Justitie eraan herinnerd dat nationale wetgevingen die fraude en misbruik wensen aan te pakken de voorwaarde van aanwezigheid van een zuiver kunstmatige constructie in acht moeten nemen om een inperking van de vrijheden van de eenheidsmarkt te rechtvaardigen. Het vermoeden van een dergelijke aanwezigheid is geval per geval aan te tonen (§60 tot §62).

« 60 Het Hof heeft gepreciseerd dat een nationale wettelijke regeling slechts beoogt fraude en misbruik te voorkomen wanneer zij specifiek tot doel heeft gedragingen te verhinderen die erin bestaan volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Bijgevolg kan een algemeen vermoeden van fraude en misbruik geen rechtvaardiging vormen voor een belastingmaatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van een richtlijn of afdoet aan de uitoefening van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Bij het onderzoek of met een transactie fraude en misbruik wordt nagestreefd, kunnen de bevoegde nationale autoriteiten niet ermee volstaan vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, maar zij moeten in elk concreet geval de betreffende transactie in haar geheel onderzoeken. (...) »

De bescherming van fundamentele vrijheden die wordt verzekerd door het VWEU betreft een doelstelling van de Europese Unie die is vastgelegd in dat verdrag. Deze bescherming dringt zich op aan een richtlijn, die een norm is van secundair Unierecht, alsook aan nationale wetgeving. Wettelijke vermoedens bedoeld om beter de strijd aan te gaan tegen misbruik of fraude kunnen dus geen handelingen viseren die niet louter kunstmatig zijn of niet ontdaan zijn van economische realiteit.

Dat richtlijnen zich ook moeten verantwoorden vanuit die vereisten in hun toepassing werd bevestigd in het arrest van 26 februari 2019 van het HvJ²⁶.

110. Het doel van de bestreden Richtlijn die werd aangenomen in toepassing van artikel 115 VWEU dient zich uiteindelijk te rechtvaardigen met betrekking tot haar direct effect op de instelling of de werking van de eengemaakte markt.

²⁵ HvJ, arrest van 20 december 2017, zaken C-504/16 en C-613/16, *Deister en Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

²⁶ HvJ, 26 februari 2019, zaken C-115/16, in het geding *N Luxemburg*, C-118/16 in het geding *Denemarken I* en C-299/16 in het geding *Z Denemarken APS*, EU:C:2019:134

Zij heeft een direct effect dat echter schadelijk is door zijn administratieve lasten voor de fundamentele vrijheden die gewaarborgd zijn door de eengemaakte markt zoals omschreven in de artikelen 26 (2), 49, 56 en 63 VWEU.

Vormt het gezocht direct effect, te weten de strijd tegen deloyale fiscale concurrentie dat het budget bedreigt van Lidstaten en de eengemaakte markt verstoort, een proportionele verantwoording? Gaat het tendieneinde gekozen criterium door de bestreden Richtlijn van "wezenskenmerken" om grensoverschrijdende constructies aan te merken niet verder dan nodig om dat doel te bereiken? Dat onderzoek naar proportionaliteit is ook vereist voor het onderdeel C.3 en is gelijklopend met deze die worden ingeroepen in dit onderdeel.

Dit onderdeel betreft de vraag of de bestreden Richtlijn kan geacht worden verenigbaar te zijn met artikel 115 VWEU met het door haar ingevoerde regime.

111. Dat onderzoek naar de wettelijkheid van een norm van secundair Unierecht met betrekking tot normen van primair Unierecht valt onder de exclusieve bevoegdheid van het HvJ.

Het behoort derhalve om het HvJ te vatten met een prejudiciële vraag tendieneinde, gesteld in het dispositief van dit verzoekschrift. In geval van een bevestigend antwoord vanwege het HvJ stelt zich de opvolgende vraag naar het lot van de bestreden normen.

112. Eisers hebben de artikelen 2(5) en 6 (g) VWEU ook ingeroepen; het artikel 115 VWEU dat dient als verantwoording van de bestreden Richtlijn kan buiten een direct effect voor de instellingen en de werking van de interne markt enkel maatregelen verantwoorden van coördinatie tussen lidstaten van bestaande regimes.

De Richtlijn DAC verbindt de databanken van fiscale administraties en voert daartoe een regeling in. Binnen de grenzen waaraan werd herinnerd door het arrest van 6 oktober 2020 van het HvJ, kan de Richtlijn DAC het stellen van vragen om inlichtingen wettigen aan belastingplichtigen of intermediairs.

Het is duidelijk dat de bestreden Richtlijn van een geheel andere aard is.

Het artikel 26 (2) VWEU laat ook richtlijnen toe die worden aangenomen op basis van artikel 115 VWEU voor zover deze optreden tegen verstoringen. Zowel het toepassingsgebied als de keuze van de criteria door de bestreden Richtlijn vormen op zich een verstoring van de eengemaakte markt en zijn daardoor onverenigbaar met het artikel 26 (2).

Door veel verder te reiken dan de grenzen van fiscaal misbruik en een nieuw en uniform systeem in te voeren voor de gehele Europese Unie, vereist het VWEU dat de verenigbaarheid van de bestreden Richtlijn wordt onderzocht met de bevoegdheidsverdelende regels in de verdragen.

113. Dat onderzoek naar de wettelijkheid van een norm van secundair Unierecht met betrekking tot normen van primair Unierecht valt onder de exclusieve bevoegdheid van het HvJ.

Het behoort derhalve om het HvJ te vatten met een prejudiciële vraag tendieneinde, gesteld in het dispositief van dit verzoekschrift. In geval van een bevestigend antwoord vanwege het HvJ stelt zich de opvolgende vraag naar het lot van de bestreden normen.

VI.C.2 Die andere materies betreft dan de inkomstenbelastingen.

114. Ondergeschikt, zo de bestreden Richtlijn niet onverenigbaar wordt bevonden met de doelstellingen van de Europese Unie en daardoor niet geheel nietig werd verklaard, stelt zich de vraag naar de evenredigheid van een toepassing in andere materies dan de inkomstenbelastingen.

Onder punt IV.C.2 werd ingeroepen dat de bestreden Richtlijn als gevolg heeft om aan de rechtsonderhorige de bescherming te ontnemen die de basis-Richtlijn DAC verleent aan diens privésfeer. Deze bescherming is van toepassing in alle materies waarop de basis-Richtlijn DAC van toepassing is. De bestreden Richtlijn geeft bovendien in haar consideransen aan dat de inlichtingen met betrekking tot die andere materies, eens bekomen, ook kunnen worden uitgewisseld onder het normale regime van informatie-uitwisseling tussen belastingadministraties zoals geregeld door de basis-Richtlijn DAC.

Er werd ook opgeworpen dat de bestreden Richtlijn zich verantwoordt door de behoefte van lidstaten om vlugger te kunnen optreden tegen handelingen die tot doel hebben om de vennootschapsbelasting gevoelig te verlagen door middel van grensoverschrijdende agressieve fiscale planning. De bestreden Richtlijn lijkt echter de inkomstenbelastingen in zijn geheel te willen omvatten, met inbegrip van de personenbelasting en de rechtspersonenbelasting.

Deze vallen immers onder het toepassingsgebied van de basis-Richtlijn DAC. In het kader van de vereiste van een strikte uitlegging in toepassing van het artikel 5(3) VEU kan men niet veronderstellen dat de meldingsverplichting automatisch kan worden toegepast in andere materies dan de vennootschapsbelasting. Er is daartoe geen uitdrukkelijke bepaling opgenomen in de bestreden Richtlijn.

Zoals opgeworpen in het middel (B) is er geen redelijke verantwoording voor dergelijke brede invulling zonder bewijs dat ook in die andere materies de fiscale inkomsten in een vergelijkbare wijze onder druk staan van grensoverschrijdende agressieve fiscale constructies en de gekozen criteria om deze te bestrijden ook pertinent zijn voor de bestrijding van deze ontwijking in die andere materies.

115. Het artikel 26 (2) VWEU vereist dat een richtlijn die wordt aangenomen in toepassing van artikel 115 VWEU een direct effect heeft op de interne markt die erin bestaat om belemmeringen van de fundamentele vrijheden op te heffen of om te verhelpen aan verstoringen van de interne markt²⁷.

De artikelen 26 (2), 49, 56, 63 en 115 VWEU, tezamen genomen, verzetten zich tegen maatregelen die tot gevolg hebben dat formaliteiten en kosten verhogen ingevolge een grensoverschrijdende verrichting tussen lidstaten. De basis-Richtlijn DAC regelt en bepaalt de overdracht van inlichtingen die werden bekomen naar het nationaal recht van de lidstaten.

Deze basis-Richtlijn DAC regelt ook de vragen om inlichtingen aan rechtsonderhorigen indien het nationaal recht niet toeliet om deze gegevens anders te bekomen. Het betreffen tussenkomsten van publieke overheden die evenredig zijn met hun gevolgen en geen direct verband hebben met een grensoverschrijdende constructie. De mogelijkheid om inlichtingen direct bij de rechtsonderhorige op te vragen is geregeld met inachtnaam van tegenspraak en subsidiariteit. Dit zijn beginselen die beschermd worden door het primair Unierecht en moeten worden nageleefd teneinde tussen te kunnen komen in de privésfeer van de rechtsonderhorige (zie hoger de argumenten onder punt VI.C.1).

116. In het door de bestreden Richtlijn ingevoerde regime gaat het er heel anders aan toe. Zoals reeds hiervoor werd uiteengezet onder punt VI.C.1, kan de bestreden Richtlijn zich niet verantwoorden naar evenredigheid en subsidiariteit met betrekking tot de artikelen 5 VEU en 115 VWEU, gecombineerd met de artikelen 26(2), 49, 56 en 63 VWEU.

Zelfs indien de regeling die de bestreden Richtlijn invoert verenigbaar zou zijn met de vereisten van het primair Unierecht, behoort het dan niet om dat te beperken tot de materie van de vennootschapsbelastingen? Dat is het geval voor de Anti-Misbruik Richtlijn. De bekomen inlichtingen in de basis-Richtlijn DAC worden automatisch uitgewisseld met de andere lidstaten. De bestreden Richtlijn gaat zo voorbij aan de voorwaarden die de privésfeer van de rechtsonderhorigen beschermen. Deze voorwaarden betreffen het uiteindelijke doel van de opgevraagd inlichtingen en de onmogelijkheid van de lidstaten om toegang te hebben tot die informatie via hun eigen nationale wetgeving.

117. De twee regimes van de bestreden Richtlijn en de Anti-Misbruik Richtlijn beogen constructies die de toepassing van de algemene anti-misbruik bepaling kunnen verantwoorden. De twee Richtlijnen bedoelen in wezen dus dezelfde handelingen maar voorzien in andere criteria. Er werd reeds gewezen in punt VI.C.1 dat het onlogisch is om minder bescherming te verlenen aan grondrechten van rechtsonderhorigen met betrekking tot vermoedens van belastingontwijking dan met betrekking tot vermoedens van misbruik. Een

²⁷ HvJ, arrest van 13 juli 1994, zaak C-350/92, Spanje t. de Raad, ECLI:EU:C:1995:237, § 32 en HvJ, arrest van 12 december 2006, zaak C-380/03, Duitsland t. de Raad, ECLI:EU:C:2006:772, §. 37, aangehaald door Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD

dergelijke regeling is manifest onevenredig.

Indien een dergelijk regime toelaatbaar zou zijn naar primair Unierecht stelt zich vervolgens de vraag naar de toepassing van het algemeen rechtsbeginsel dat de rechtsonderhorigen beschermt tegen willekeurige en onevenredige inmengingen door publieke overheden. Het te ruime toepassingsgebied dient zich te beperken tot de meest blootgestelde materie aan agressieve fiscale planning door middel van grensoverschrijdende constructies. Dit in toepassing van het artikel 52 van het Handvest dat stelt :

«Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld, indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.»

Deze beperking is des te meer billijk wanneer de meldingsverplichtingen die aan de rechtsonderhorigen worden opgelegd zeer complex en kostelijk zijn om na te leven. Het feit dat de bestreden Richtlijn geen minimale drempel voorziet waaronder er een vrijstelling is van de melding verhoogt het verstoringseffect ten aanzien van de grondrechten die worden beschermd door het Handvest en de fundamentele vrijheden door het VWEU. Dit wordt nog onbillijker omdat geen enkele bepaling voorschrijft dat de zware administratieve boetes dienen te worden gematigd in functie van de omvang van het beoogde belastingvoordeel. Enkel de niet nageleefde meldingsplicht lijkt relevant.

Gelet op dit streng regime en de motivering van zijn nut om wettige praktijken te treffen die de inning van de vennootschapsbelasting ernstig verminderen, is het strikt proportioneel om het toepassingsgebied ervan te beperken tot die belasting, met uitsluiting van de andere inkomstenbelastingen of enige andere belasting.

118. Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht die als doel of als gevolg heeft dat deze wordt toegepast in andere materies dan de inkomstenbelastingen en het primair Unierecht dat vereist dat wordt voldaan aan voorwaarden van noodzakelijkheid en evenredigheid behoren tot de rechtsmacht van het HvJ.

Om die redenen is het stellen van een prejudiciële vraag aangewezen om dit geschil te beslechten. Indien het antwoord op deze vraag bevestigend is, is het logisch gevolg voor de beslechting van het geschil te weten of de bestreden norm die de bestreden Richtlijn omzet geen andere materies kan betreffen dan deze van de vennootschapsbelasting om de administratieve lasten te verzwaren voor grensoverschrijdende constructies binnen de Europese Unie.

119. Noch de Richtlijn DAC, noch de bestreden Richtlijn verplichten de Federale Staat of het Brussels Hoofdstedelijk Gewest om daarin te voorzien. Beperkende effecten op de uitoefening van de fundamentele vrijheden of de fundamentele rechten beschermd door het Handvest en onevenredige effecten met betrekking tot het algemeen rechtsbeginsel tegen willekeurig of onevenredige inmengingen van overheden in de private levenssfeer van de

rechtsonderhorigen worden zo veroorzaakt zonder noodzaak. Het behoort om de artikelen van de bestreden ordonnantie te vernietigen die dergelijke regime invoeren in andere materies dan de vennootschapsbelastingen.

Deze normen van primair Unierecht zijn, tezamen genomen, ook van directe werking waar de bestreden ordonnantie niet de vennootschapsbelasting betreft. De bestreden ordonnantie kan die niet invoeren indien de bestreden Richtlijn door het HvJ onevenredig wordt bevonden buiten de vennootschapsbelastingen. De bestreden ordonnantie betreft niet de vennootschapsbelastingen en moet zo in voorkomend geval geheel worden vernietigd.

120. Er is geen grond om de evenredigheid van ingevoerde regime door de bestreden ordonnantie te onderzoeken vanuit het EVRM of de Belgische Grondwet. De onverenigbaarheid met de fundamentele vrijheden volstaat in rechte om de bestreden ordonnantie te vernietigen.

De voorbereidende werken bevatten ten andere geen verantwoording van de evenredigheid daarvan. Het komt niet aan eisers toe om te speculeren over de eventuele verantwoording van de toepassing van dit regime in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, het EVRM of de Grondwet.

Eenzelfde regime dat de rechten van de rechtsonderhorigen schendt is zo ingevoerd zonder verantwoording met betrekking tot personen die zich in objectief verschillende toestanden bevinden. Hun toestanden zijn objectief verschillend wanneer de grensoverschrijdende constructie, waarvan de meldingsplicht wordt geactiveerd door een wezenskenmerk, niet tot gevolg kan hebben dat de betrokken belasting gevoelig wordt herleid.

121. Buiten de materie van de vennootschapsbelastingen om is er geen redelijke verantwoording voor de noodzaak van deze verregaande inmenging in de privésfeer van de rechtsonderhorigen. Het behoort om de bepalingen van de bestreden ordonnantie te vernietigen die tot gevolg zouden hebben dat dit regime wordt toegepast in andere materies dan de vennootschapsbelasting.

Zonder redelijke verantwoording ligt er tevens een schending voor van de artikelen **10, 11, 22 170 § 2 en 172 van de Grondwet** en het **artikel 8 EVRM (privéleven)** en het **artikel 16(1) VWEU (private sfeer)** en de **artikelen 7, 8(1) en 20 van het Handvest**. Het artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten geeft eveneens uitdrukking aan het principe van de bescherming van de rechtsonderhorigen tegen willekeurige of illegale inmengingen in hun privéleven

De schending van de private levenssfeer wordt ingeroepen in het onderdeel C.3.

Wezenskenmerken die verplichten tot melding van grensoverschrijdende constructies leiden tot een gelijke behandeling van rechtsonderhorigen die zich in een verschillende toestand bevinden. In materies buiten de

vennootschapsbelasting om is er geen pertinentie om te vermoeden dat deze constructies mogelijke belastingontwijking uitmaken noch een noodzaak om deze in te voeren. Noch de bestreden richtlijn, noch de bestreden ordonnantie motiveren waarom er een verstoring is van de interne markt via grensoverschrijdende constructies in materies die leiden tot een aanzienlijke daling van de verschuldigde belasting. De minimaal vereiste van verantwoording voor het invoeren van een verstoring is dat de aanzienlijke daling van fiscale inkomsten vergelijkbaar is in omvang als deze in de vennootschapsbelasting zodat zij deze maatregel in die andere materie kan verantwoorden.

122. De vereiste van evenredigheid die artikel 5 (4) VEU voorschrijft is derhalve geschonden zonder redelijke verantwoording. Daarnaast ligt een schending voor van de fundamentele vrijheden doordat grensoverschrijdende constructies in deze andere materies zonder redelijke verantwoording worden onderworpen aan zwaardere formaliteiten die van aard zijn om de eengemaakte markt te belemmeren.

De gevolgen van de bestreden ordonnantie schenden samen met de bestreden Richtlijn de artikelen 26(2), 49, 56 en 63 VWEU. Doordat de bestreden ordonnantie zich zo niet kan verantwoorden voor het normdoel dat artikel 115 VWEU voorschrijft, zijn omzettingen in andere materies dan de vennootschapsbelasting onwettig.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot '*het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid*' maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 65(3) VWEU). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingsplicht is kan worden aanzien als een verkapte belemmeringen die de lidstaat invoert.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. In toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto de artikelen 5(4) VEU en 115 VWEU, samengelezen met de artikelen 16(1), 26(2), 49, 56, 63 en 65(3) VWEU, artikel 8 EVRM en het artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten, behoort het derhalve om de bestreden ordonnantie te vernietigen.

Om deze redenen wordt het Grondwettelijk Hof verzocht om de **artikelen 2, 4 tot 6 en 11** van de bestreden ordonnantie te vernietigen. Deze vordering, geformuleerd in het onderdeel B voor de toepassing van Belgische Grondwet, is ook gemotiveerd door het **artikel 5(4) VEU** en de artikelen **16 (1), 26(2), 49, 56, 63, 65(2) en 115 VWEU, artikel 8 EVRM** en het **artikel 17 BUPO**.

VI.C.3 Door de enkele aanwezigheid van één van de criteria opgelijst in bijlage IV van de bestreden Richtlijn, die niet in een logisch of een noodzakelijk verband staan met mogelijke belastingontwijking of de aanwezigheid van praktijken van fiscaal misbruik.

123. Meer ondergeschikt, in de mate waarin de bestreden Richtlijn principieel verenigbaar is met de doelstellingen van de Europese Unie of met het primair Unierecht, stelt zich de vraag naar de redelijke verantwoording voor de vermoedens die worden ingevoerd in de materies die onder het toepassingsgebied vallen. Zijn de vermoedens op vermoedens die worden ingevoerd in die andere materies teneinde de meldingsplicht te motiveren van grensoverschrijdende constructies proportioneel in andere materies dan de vennootschapsbelastingen ?

124. Ter herinnering, volgende gevolgen werden weerhouden in punt IV.C.3 :

- de aanwezigheid van een mogelijke belastingontwijking of van een kunstgreep die fiscaal misbruik kan uitmaken wordt vermoed op basis van één van de criteria (genoemd wezenskenmerken) opgelijst in bijlage IV aan de bestreden Richtlijn ;
- op dat vermoeden wordt dan een tweede vermoeden geplaatst dat deze mogelijkheid tot belastingontwijking of belastingmisbruik de voornaamste beweegreden of één van de voornaamste beweegredenen uitmaakt voor de rechtsonderhorige om een grensoverschrijdende constructie te gebruiken ;
- om zo de verplichting te verantwoorden in hoofde van de rechtsonderhorige om die grensoverschrijdende constructie te moeten melden.

De wezenskenmerken gebruiken criteria die niet verzoenbaar zijn met de vereisten die worden gesteld aan maatregelen die een belemmering uitmaken op fundamentele grondrechten (artikelen 7, 8 (1) en 47 Handvest en 16(1) VWEU (privésfeer – vereiste van waarschijnlijke relevantie) en fundamentele vrijheden zoals geregeld door de artikelen 49, 56 en 63 VWEU (belemmeringen)).

- *Betreffende de belemmeringen voor de fundamentele vrijheden :*

125. Een grensoverschrijdende constructie tussen Lidstaten kan omwille van zijn aard zelf genieten van de bescherming van de fundamentele vrijheden van de eenheidsmarkt.

In zijn arrest van 20 december 2017²⁸ heeft het Hof van Justitie eraan herinnerd dat nationale wetgevingen die fraude en misbruik wensen aan te pakken de voorwaarde van aanwezigheid van een zuiver kunstmatige constructie in acht moeten nemen om een inperking van de vrijheden van de eenheidsmarkt te rechtvaardigen. Het vermoeden van een dergelijke aanwezigheid is geval per

²⁸ HvJ, arrest van 20 december 2017, zaken C-504/16 en C-613/16, *Deister en Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2017:1009, § 60.

geval aan te tonen (§60 tot §62).

« 60 Het Hof heeft gepreciseerd dat een nationale wettelijke regeling slechts beoogt fraude en misbruik te voorkomen wanneer zij specifiek tot doel heeft gedragingen te verhinderen die erin bestaan volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Bijgevolg kan een algemeen vermoeden van fraude en misbruik geen rechtvaardiging vormen voor een belastingmaatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van een richtlijn of afdoet aan de uitoefening van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Bij het onderzoek of met een transactie fraude en misbruik wordt nagestreefd, kunnen de bevoegde nationale autoriteiten niet ermee volstaan vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, maar zij moeten in elk concreet geval de betreffende transactie in haar geheel onderzoeken. (...) »

Wettelijke vermoedens bedoeld om beter de strijd aan te gaan tegen misbruik of fraude kunnen dus geen handelingen viseren die niet louter kunstmatig zijn of niet ontdaan zijn van economische realiteit.

126. Ter herinnering, een wezenskenmerk dient begrepen te worden als betrekking hebbende op het risico van fiscale ontduiking en fiscaal misbruik en dient zich daarvoor te kunnen verantwoorden. De bestreden ordonnantie voert een vermoeden in van risico op fiscale ontduiking voor wat betreft:

- Geoorloofde en daadwerkelijke handelingen, dus op geen enkele wijze als kunstmatig aan te merken en die economische en commercieel verantwoord zijn, maar waar mogelijks een belastingvoordeel ontstaat,
- Geoorloofde handelingen die echter mogelijks deels of volledig kunstmatig zijn, zonder dragende economische of commerciële verantwoording en die zo aan te merken kunnen zijn als fiscaal misbruik.

De bestreden ordonnantie heeft niet tot direct gevolg dat er een belastingvoordeel wordt weggenomen of toegekend, maar legt niettemin zware, complexe en moeilijk ter vervullen meldingsverplichtingen aan de rechtsonderhorigen op.

Deze maatregelen belemmeren de fundamentele vrijheden en dit zonder proportionele verantwoording zoals gesteld in eerder geciteerde arresten van het Hof van Justitie van 20 december 2017 en 26 februari 2019. In deze arresten worden eisen gesteld met betrekking tot vermoedens van kunstmatige constructies om belemmeringen op fundamentele vrijheden te verantwoorden.

127. De bestreden Richtlijn moet zich ex-artikel 115 VWEU verantwoorden in het licht van de directe impact op de instelling of de werking van de interne markt. Het kan niet de bedoeling zijn dat deze directe invloed de fundamentele vrijheden schaadt zoals vastgelegd in de artikelen 49, 56 en 63 VWEU.

De schadelijke invloed bestaat uit belemmeringen op het vrij verkeer door de administratieve eisen en de ontradende sancties bij miskennis ervan. Het voor het nagestreefde doel gekozen criterium werd door de bestreden ordonnantie ingevuld door "wezenskenmerken" om de grensoverschrijdende constructies te definiëren. Vraag is of dit criterium niet verder gaat dan wat noodzakelijk is.

Zoals het opschrift het aangeeft, zijn het de praktijken van fiscale ontduiking die een directe impact hebben op het functioneren van de interne markt die worden geïllustreerd door de bestreden Richtlijn.

Vraag is hoe de vrijheid van de belastingplichtige die geen toevlucht neemt tot kunstmatige constructies voor een op fiscaal vlak voordeliger structuur om vorm te geven aan zijn handelsaangelegenheden verzoend kan worden met het meldingsregime zoals in werking gezet door de bestreden Richtlijn?

De samengelezen artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU verzetten zich tegen maatregelen die de formaliteiten en kosten voor een grensoverschrijdende handeling tussen Lidstaten opdrijven wanneer het wezenskenmerk niet pertinent is om een kunstmatige constructie of een gebrek aan economische verantwoording te identificeren.

- *Met betrekking tot de inmenging in de private levenssfeer :*

128. In het onderdeel IV.C.3 werd gewezen op volgende effecten :

- De plicht die aan rechtsonderhorigen wordt opgelegd tot melding van grensoverschrijdende constructies aan nationale autoriteiten is niet gekoppeld aan de noodzaak voor de Lidstaat om voorafgaandelijk de 'gewoonlijke bronnen van informatie' uit te putten alvorens deze inlichtingen op te vragen.

Integendeel, de plicht van zelf-aangifte wordt gecombineerd met een systeem van automatische gegevensuitwisseling tussen Lidstaten. Deze Lidstaten moeten op geen enkele wijze rechtvaardigen dat ze die informatie niet via hun eigen nationale regels konden bekomen of dat deze informatie dienstig is om misbruiken te bestrijden.

Zo wordt bij de toepassing van de bestreden Richtlijn afstand gedaan van de eerste belangrijke voorwaarde van bescherming in de basis-Richtlijn DAC, die erin bestaat dat de privésfeer wordt beschermd tegen willekeurige of disproportionele inmengingen door een overheid. Die voorwaarde werd

nochtans essentieel geacht door het Hof van Justitie²⁹.

- De verplichtingen met betrekking tot de zelf-aangifte door de rechtsonderhorigen ontzeggen deze laatste in de meeste gevallen de toepassing van de tweede voorwaarde van bescherming in de basis-Richtlijn DAC, met name dat de inlichtingen van een waarschijnlijk belang zijn voor de Lidstaten om op een correcte wijze de te innen bedragen vast te leggen.

Zo wordt ook de tweede voorwaarde die essentieel werd geacht door het Hof van Justitie³⁰ om de proportionaliteit van de inmenging in de privésfeer van de rechtsonderhorige voor de toepassing van de basis-Richtlijn DAC buiten spel gezet.

129. Deze gevolgen hebben rechtstreeks betrekking op de vraag of de door de bestreden ordonnantie opgelegde inmengingen in de privésfeer wel proportioneel zijn. Deze privésfeer, die ook betrekking heeft op economische gegevens, wordt beschermd door de artikelen 7 en 8 (1) van het Handvest.

Bij monde van zijn arrest van 26 februari 2013³¹ oordeelde het HvJ dat het niveau van bescherming dat wordt geboden door het Handvest niet lager kan zijn dan dat door het EVRM. Een hoger niveau van bescherming dient echter verenigbaar te zijn met de doelstellingen van de Europese Unie. Vennootschappen hebben recht op de bescherming van hun gegevens onder het EVRM³² en kunnen zo tevens de bescherming van het Handvest inroepen die volgt uit de artikelen 7 en 8(1).

Door te verwijzen naar rechtspersonen heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 16 mei 2017³³ ook vennootschappen willen laten genieten van de bescherming van dit algemeen rechtsprincipe: willekeurige of disproportionele interventies vanwege de overheden in hun privésfeer zijn verboden. De consideransen 27 en 28 van de basis-Richtlijn DAC herinneren expliciet aan deze grondrechten

Het artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten geeft eveneens uitdrukking aan het principe van de bescherming van de rechtsonderhorigen tegen willekeurige of illegale inmengingen in hun privéleven.

²⁹ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

³⁰ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

³¹ HvJ, arrest van 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

³² EVRM, arrest van 14 maart 2013, zaak 24117/08, *Bernh Larsen Holding AS and Others t. Noorwegen en Nederland*, § 107; EVRM, arrest van 16 juni 2015, zaak 75292/10, *Othymia Investments BV t. Nederland*, § 37 geciteerd door Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7.

³³ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51, EU:C:2017:373.

Het identificeren van grensoverschrijdende constructies, die in het licht van deze twee arresten van het Hof van Justitie hetzij een risico van fiscale ontduiking hetzij een gedraging van fiscaal misbruik uitmaken kan niet worden geregeld op basis van algemene vermoedens. De 'wezenskenmerken' uit de bestreden ordonnantie vermoeden een risico en passen daarop een tweede vermoeden van een belastingvoordeel toe. Deze wezenskenmerken zijn verboden algemene vooraf bepaalde criteria die niet noodzakelijk een band hebben met feitelijke vaststellingen in een logisch verband met zuiver kunstmatige handelingen.

- *Proportionele criteria voor het melden van agressieve fiscale constructies.*

130. De bestreden ordonnantie vult de meldingsverplichting in aan de hand van de aanwezigheid van deze wezenskenmerken. Het behoort dat genomen maatregelen die via een meldingsplicht een inmenging uitmaken in de privé sfeer zich kunnen verantwoorden als proportioneel en noodzakelijk.

Het gestelde doel om beter agressieve fiscale planningstechnieken in kaart te brengen via het systeem van meldingsplichten die aan de rechtsonderhorigen worden opgelegd kan zo enkel rechtsgeldig worden bereikt indien voldaan is aan de dubbele voorwaarde van proportionaliteit en noodzakelijkheid.

De bestreden Richtlijn beoogt fiscaal agressieve planningstechnieken die zich kenmerken door de aanwezigheid van een belastingvoordeel als de belangrijkste bedoeling en die een gevolg hebben dat ingaat tegen de bedoeling of het normdoel van het toepasselijke fiscale recht. In haar considerans nr. 14 verwijst de bestreden Richtlijn naar praktijken die vallen onder de algemene anti-misbruik bepaling van de Anti-Misbruik Richtlijn.

131. De Europese Commissie geeft in haar aanbeveling rond agressieve fiscale planning van 6 december 2012³⁴ in overweging 1 vooreerst mee dat fiscale planning een legitieme praktijk is.

Er is slechts sprake van een agressief karakter wanneer ze erin bestaat om voordeel te halen uit de technische details van een fiscaal systeem of uit het gebrek aan samenhang tussen twee of meerdere fiscale systemen teneinde de te betalen belasting te reduceren. Het aanhoudend karakter van dergelijke situaties kan leiden tot kapitaalstromen en kunstmatige bewegingen van belastingplichtigen in de interne markt. Deze stromen tasten het goed functioneren van de eenheidsmarkt aan en hollen de fiscale ontvangsten van de Lidstaten uit (consideransen 2 en 5).

132. Teneinde de aanwezigheid te weerhouden van een fiscaal voordeel dat het gevolg is van een dergelijke agressieve fiscale planning, vergelijkt de Europese Commissie het bedrag van de door de belastingplichtige verschuldigde belasting, rekening houdend met de constructie of het geheel

³⁴ Europese Commissie, *Aanbeveling van de Commissie van 6.12.2012 over agressieve fiscale planning*, C(2012) 8806 final)

van constructies, met het bedrag dat de belastingplichtige zou verschuldigd zijn geweest bij identieke omstandigheden maar zonder de aanwezigheid van deze constructie(s).

Volgens deze aanbeveling van de Europese Commissie zijn aanwijzingen die tot een dergelijk gevolg kunnen leiden :

- a) een bedrag dat niet in de belastinggrondslag is opgenomen;
- b) de belastingplichtige profiteert van een aftrek ;
- c) er is verlies geleden voor belastingdoeleinden ;
- d) er is geen bronheffing verschuldigd ;
- e) de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd.

133. Het kunstmatig karakter van een constructie is aanwezig bij gebrek aan een commerciële werkelijkheid. Om te bepalen of een constructie of een reeks van constructies al dan niet kunstmatig is, stelde de Europese Commissie volgende aanwijzingen voor :

- (a) de juridische kwalificatie van de individuele stappen waaruit de regeling bestaat, strookt niet met de juridische realiteit van de regeling als geheel ;
- (b) de regeling of de reeks regelingen wordt uitgevoerd op een wijze die normaliter niet strookt met wat bij redelijk ondernemersgedrag kan worden verwacht ;
- (c) de regeling of de reeks regelingen bevat elementen die het effect hebben dat ze elkaar neutraliseren of opheffen ;
- (d) de aangegane transacties zijn circulair van aard ;
- (e) de regeling of de reeks regelingen levert een aanzienlijk belastingvoordeel op, maar dit wordt niet weerspiegeld in de door de belastingplichtige genomen bedrijfsrisico's of diens kasstromen ;
- (f) de te verwachten winst vóór belasting is te verwaarlozen in vergelijking met het bedrag van het te verwachten belastingvoordeel.

Enkel de wezenskenmerken die wijzen op een fiscaal voordeel dat tegelijk het resultaat kan zijn van een agressieve fiscale planning en een kunstmatige handeling voldoen aan de criteria van proportionaliteit zoals weerhouden in de bewoordingen van het HvJ in zijn arrest van 16 mei 2017³⁵. Dit arrest betrof de proportionaliteit van de basis-Richtlijn DAC naar de criteria van het Handvest met betrekking tot vragen om inlichtingen die aan rechtsonderhorigen worden opgelegd.

Het is van belang te herinneren dat de basis-Richtlijn DAC zowel optreedt tegen fraude als belastingontwijking waar de bestreden Richtlijn zich beperkt tot belastingontwijking. Hoe kan dan op evenredige wijze een ruimer toepassingsveld en strengere verplichtingen worden ingevoerd dan onder de Richtlijn DAC ?

³⁵ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Bertioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

Deze proportionaliteitsvoorwaarde van het HvJ betref het recht van de rechtsonderhorige om het nut van de gevraagde inlichtingen omtrent zijn fiscale toestand in vraag te stellen. Het HvJ bepaalt dit nut via het criterium "naar verwachting van belang" zijn. In het licht van wat voorafgaat is er reden genoeg om dit 'van belang zijn' te bepalen met betrekking tot de afwezigheid van een economische werkelijkheid die het recht op het fiscaal voordeel kan wettigen.

Meldingsplichten die geactiveerd worden door wezenskenmerken die niet betwist kunnen worden door de rechtsonderhorige voor wat de relevantie betreft met het criterium 'van belang zijn' schenden op zijn minst het algemeen rechtsprincipe van bescherming tegen willekeurige en disproportionele inmengingen van publieke overheden in de privésfeer van de rechtsonderhorigen (zie het arrest van het HvJ van 17 mei 2017 hierboven aangehaald).

De Europese Commissie heeft duidelijke, heldere en relevante situaties afgebakend om aanwijzingen van kunstmatige regelingen met een belastingvoordeel te onderkennen als criteria van agressieve fiscale planning. De wezenskenmerken moeten aan dezelfde eisen voldoen om 'van belang' te zijn en dienen onverenigbaar te zijn met situaties die gewoonlijk voortvloeien uit een reële economische aanwezigheid in een andere Lidstaat.

Het artikel 52 van het Handvest, dat de naleving vereist van de dubbele voorwaarde van evenredigheid en noodzakelijkheid, laat niet toe dat een meldingsverplichting zou worden geactiveerd op basis van andere wezenskenmerken. Deze bedenking wordt gemaakt zonder enige nadelige erkenning met betrekking tot andere argumenten die worden ingeroepen.

Zij werd gemaakt in de veronderstelling dat de bestreden Richtlijn nog kan worden toegepast in overeenstemming met de vereisten van subsidiariteit en noodzakelijkheid in toepassing van artikel 5 VEU en de fundamentele vrijheden beschermd door het VWEU. In dat hypothetisch geval van verenigbaarheid dient langs artikel 6 VEU overgegaan tot een toetsing naar de verenigbaarheid met de grondrechten die door het Handvest worden beschermd.

134. Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht en het primair Unierecht (**artikelen 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU gecombineerd met artikel 2 VEU en de artikelen 7, 8 (1), 20 en 52 Handvest gecombineerd met artikel 6 VEU**) behoort tot de rechtsmacht van het HvJ.

Om deze redenen is de eerste prejudiciële vraag die wordt voorgesteld in het dispositief aangewezen om het geschil te beslechten. In de veronderstelling dat het antwoord op die vraag bevestigend is, dient het logisch gevolg voor de oplossing van het geschil te worden bepaald.

Het wordt voorgesteld dat het HvJ dan verduidelijkt of en in welke mate wezenskenmerken nog kunnen worden toegestaan en onder welke voorwaarden. De gesuggereerde criteria betreffen feiten die van belang zijn om de aanwezigheid van een belastingvoordeel vast te stellen in een

grensoverschrijdende constructie dat voortkomt uit een agressieve fiscale planning met een kunstmatig aspect, en dit met verwijzing naar de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012.

135. De ongewijzigde gevolgen van de bestreden normen leiden tot een schending van de privésfeer van de rechtsonderhorige en de normen die deze beschermen : de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16(1) VWEU en 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en het artikel 8 EVRM en 17 BUPO.

Deze gevolgen leiden ook tot het verzwaren van de formaliteiten bij het uitoefenen van de fundamentele vrijheden via grensoverschrijdende constructies, dit zonder redelijke verantwoording en schenden zo de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU waardoor deze maatregelen onwettig zijn.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot '*het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid*' maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (**artikel 65(3) VWEU**). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingsplicht is kan worden aanzien als zo een verkapte beperking.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. Zijn bepalingen dienen te worden vernietigd in toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 Grondwet juncto de artikelen 2, 4(3) en 6 VEU, de artikelen 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU, al dan niet samengelezen met de artikelen 7, 8(1), 20 en 53 van het Handvest, artikel 8 EVRM en artikel 17 BUPO.

VI.C.4 Die geen belastingvoordeel als voornaamste doel hebben maar die beantwoorden aan  en van de criteria van bijlage IV aan de bestreden Richtlijn waarvan de veronderstelde aanwezigheid van een hoofdzakelijk fiscaal oogmerk niet kan worden weerlegd.

136. De bijlage IV aan de bestreden Richtlijn (artikel 5 van het bestreden ordonnantie) laat het recht op tegenbewijs door de rechtsonderhorige toe of sluit het tegenbewijs door de rechtsonderhorige uit van het vermoeden dat door wezenskenmerken wordt geactiveerd. Dit tegenbewijs omvat het recht om het gebrek aan een melding van een grensoverschrijdende constructie te kunnen rechtvaardigen door een andere voornaamste bedoeling dan een belastingvoordeel met die constructie of door de economische realiteit van de grensoverschrijdende constructie die de aanwezigheid van een kunstmatig handelen tegenspreekt.

Noch de bestreden Richtlijn, noch zijn bijlage, noch de bestreden ordonnantie regelen overigens het recht van de rechtsonderhorige om het vermoeden op vermoeden te betwisten dat wordt geactiveerd door die categorie van wezenskenmerken waarbij een mogelijke agressieve fiscale planning de

voornaamste beweegreden is van de grensoverschrijdende constructie. Deze wezenskenmerken hebben zo het effect van een onweerlegbaar vermoeden dat een belastingvoordeel het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen was van de grensoverschrijdende constructie.

137. Het artikel 65 (3) VWEU verzet zich tegen normen die onweerlegbare vermoedens instellen wanneer de grensoverschrijdende constructie een reële activiteit heeft op het grondgebied van de twee Lidstaten en in de mate van die activiteit. In het eerder geciteerde arrest van 20 december 2017 heeft het HvJ³⁶ eraan herinnerd dat maatregelen die zo'n vermoeden instellen enkel kunnen bij een constructie die een kunstmatig deel heeft.

In zijn arrest van 16 mei 2017³⁷ herinnert het HvJ eraan dat de effectieve bescherming tegen willekeurige of disproportionele inmengingen in de privésfeer uitgaande van publieke overheden steeds vereist dat de rechtsonderhorige die het voorwerp uitmaakt van een sanctie omdat hij geen gevolg heeft verleend aan een vraag om inlichtingen, het recht heeft om de wettigheid van deze vraag om inlichtingen in uitvoering van de basis-Richtlijn DAC aan te vechten vanuit het "verwacht belang" van de gevraagde inlichtingen voor het vaststellen van zijn fiscale situatie en waarvan het gebrek aan antwoord blootstelt aan een boete.

De privésfeer zoals beschermd door het artikel 8 EVRM en de rechten van verdediging zoals beschermd door artikel 6 EVRM worden respectievelijk ook beschermd door de artikelen 16 (1) VWEU en 17 BUPO, de artikelen 7, 8(1), 20, 47 en 52 Handvest, gecombineerd met de artikelen 2, 4(3) en 6 VEU.

138. Met het hiervoor besproken arrest van 6 oktober 2020³⁸ bevestigt het HvJ dat in geval van een juridische verplichting jegens een derde (zoals een intermediair) om inlichtingen mede te delen betreffende een belastingplichtige, dit op straffe van een sanctie bij het niet-naleven van deze juridische verplichting, dat :

- ten eerste, een dergelijke norm voldoende duidelijk en precies moet zijn (§ 98),
- ten tweede, de kern van het begrip van een recht op een effectief rechtsmiddel vereist dat het mogelijk moet zijn om het willekeur of onevenredig karakter van deze verplichting in te roepen (§§ 68 en 99 (a-contrario)),
- ten derde, behoort dergelijke wetgeving noodzakelijk en evenredig te zijn voor een doelstelling van algemeen belang die wordt erkend door de Europese Unie (§ 103).

³⁶ HvJ, arrest van 20 december 2017, zaken C-504/16 en C-613/16, *Deister en Jugler Holdings t. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

³⁷ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373

³⁸ HvJ, arrest van 6 oktober 2020, zaken C-245/19 en C-246/19, *Luxemburg t.A e.a.*, EU:C:2020:795

Doordat het tegenbewijs door de intermediair niet wordt toegestaan van het willekeurig karakter van wezenskenmerk in de omstandigheden eigen aan die constructie om een gebrek aan melding te verantwoorden :

- wordt de private levenssfeer van die intermediairs op een onevenredige wijze geschonden voor de toepassing van de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest,
- en wordt de uitoefening van de fundamentele vrijheden door grensoverschrijdende constructies nodeloos belemmerd door de moeilijkheid en de kosten om grensoverschrijdende constructies te melden.

Bij gebrek aan een proportionele verantwoording ligt er een schending voor van de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU.

Het artikel 65 (2) VWEU machtigt lidstaten tot *'het te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid'* maar de lidstaten mogen daarbij niet discrimineren noch verkapte beperkingen invoeren op het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 65(3) VWEU). De extra administratieve last die wordt opgelegd in materies waarin er geen omzettingplicht is kan worden aanzien als zo een verkapte beperking.

139. Deze gevolgen leiden tot een schending van de privésfeer van de rechtsonderhorige en de normen die deze beschermen : de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16(1) VWEU en 7, 8 (1), 20, 52 en 53 van het Handvest en 8 EVRM en 17 BUPO.

Doordat het tegenbewijs niet kan worden geleverd ontstaan extra verplichtingen ingevolge het uitoefenen van de fundamentele vrijheden via grensoverschrijdende constructies, dit zonder redelijke verantwoording en schenden zo de artikelen 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU waardoor deze maatregelen niet langer wettig zijn.

De bestreden ordonnantie voert zo fiscale maatregelen in die onwettig zijn. In toepassing van de **artikelen 10, 11, 22, 29, 170 § 2 en 172 Grondwet** juncto de **artikelen 2, 4(3) en 6 VEU**, de artikelen **16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU**, al dan niet samengelezen met de **artikelen 7, 8 (1), 20, 47, 52 en 53 van het Handvest**, het **artikel 8 EVRM** en het **artikel 17 BUPO**, behoort het derhalve om de desbetreffende bepalingen te vernietigen.

140. Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht en het primair Unierecht behoort tot de exclusieve rechtsmacht van het HvJ.

Om deze redenen is de tweede prejudiciële vraag die wordt voorgesteld in het dispositief aangewezen om het geschil te beslechten. In de veronderstelling dat het antwoord op die vraag bevestigend is, dient de rechtsonderhorige dan steeds te worden toegelaten om het gebrek aan een melding van een grensoverschrijdende constructie te mogen rechtvaardigen door een andere voornaamste bedoeling dan een belastingvoordeel met die constructie of door

de economische realiteit van de grensoverschrijdende constructie aan te tonen?

VI.D tot F. Schending van fundamentele rechten van verdediging die beschermd worden door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en door de Belgische Grondwet

141. In de punten IV.D tot F werd bemerkt dat omgezette bepalingen op straffe fiscale boetes moeten voldoen aan de vereisten van het Handvest met betrekking tot straffen, zonder minder bescherming te kunnen bieden dan deze die door het EVRM wordt geboden.

Deze verplichtingen gelden onverkort bij de omzetting van een fiscale richtlijn, zoals bevestigd door het HvJ in een arrest van 5 december 2017 van de Grote Kamer³⁹.

De met fiscale boetes beteugelde normen die door de bestreden ordonnantie worden ingevoerd in andere fiscale materies dan diegene die opgelegd worden door de bestreden Richtlijn, moeten voldoen aan dezelfde vereisten van strafsancities voor de toepassing van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2, 172 en 190 van de Belgische grondwet samengelezen met de artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM.

Behalve de dubbelzinnigheden die in dit onderdeel worden bekritiseerd, dient ook een tekortkoming aan de vereiste van heldere normen te worden weerhouden bij de begrippen 'marktklare constructies' (artikel 5, 2°, 23°), 'verbonden ondernemingen' (artikel 5, 2°, 23°), 'deelnemers' (artikel 5, 2°, 20°), 'actieve rol'⁴⁰.. Om de draagwijdte van dit verzoekschrift enigszins te beperken, hebben eisers zich hierna beperkt tot drie van deze problematische normen.

VI.D De definitie die de bestreden ordonnantie voorstelt voor de tweede categorie van intermediairs

142. De bestreden ordonnantie heeft letterlijk de definitie uit de Richtlijn overgenomen voor de tweede categorie van intermediairs :

« Een intermediair is ook een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd om rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijke persoon niet wist en redelijkerwijs niet

³⁹ HvJ, 5 december 2017, zaak C-42/17, M.A.S. t. Voorzitter van de Italiaanse ministerraad, EU:C:2017:936

⁴⁰ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », R.G.C.F., 2020/1-2, p. 29-40

kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden. »

En :

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

Aan deze definitie wordt verweten dat ze het criterium van een heldere en precieze norm niet naleeft die aan een persoon moet toelaten om te bepalen of hij al dan niet een intermediair van de tweede categorie is.

Er wordt ook verweten dat dergelijke persoon, zelfs wanneer die wist dat hij meewerkte aan een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, redelijkerwijze niet kan worden verondersteld door dat enkel feit in staat te zijn om een geldige melding te doen. Een geldige melding moet krachtens de bestreden Richtlijn volgende inlichtingen bevatten, welk regel werd overgenomen door de bestreden ordonnantie (artikel 6 dat artikel 9/2 §§ 5 laatste lid, 9 laatste lid en 10 invoert) :

“§ 5 (...) 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.

§ 9 (...) Een relevante belastingplichtige wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van de inlichtingen indien hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere relevante belastingplichtige de inlichtingen bedoeld in paragraaf 10, reeds heeft verstrekt.

§ 10 (...) 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.”

Bij gebreke aan een geldige en volledige verklaring is deze persoon onderworpen aan sancties in de vorm van fiscale boetes met ontradend karakter.

143. De bestreden ordonnantie die zo de bestreden Richtlijn omzet schendt zo het rechtszekerheidsbeginsel dat ook buiten de strafrechteliks sfeer in fiscale zaken van toepassing is (zie in fiscale zaken HvJ, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 59) :

« Het rechtszekerheidsbeginsel, dat aan dat doel ten grondslag ligt, verlangt namelijk dat een Unieregeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van hun rechten en verplichtingen ondubbelzinnig te kennen zodat zij hun voorzieningen met kennis van zaken kunnen treffen (zie in die zin arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-582/08, EU:C:2010:429, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).»

Het is vanzelfsprekend dat in aanwezigheid van normen die worden bestraft met straffen die tot doel hebben om ontradend te zijn, deze verplichting van duidelijke normen nog sterker geldt.

144. Toen de ontwerp-Richtlijn werd voorgesteld aan de Europese Raad, definieerde het werkdocument COM (2017) 335 final van 21 juni 2017⁴¹ de twee categorieën intermediairs als volgt:

« iedere persoon die jegens de belastingplichtige de verantwoordelijkheid draagt voor het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van de fiscale aspecten van een te rapporteren grensoverschrijdende constructie of reeks van constructies in het kader van fiscale dienstverlening.

Onder "intermediair" wordt ook verstaan iedere persoon die zich rechtstreeks

⁴¹ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/NL/COM-2017-335-F1-NL-MAIN-PART-1.PDF>

of via andere met hem gelieerde personen ertoe verbindt materiële hulp, bijstand of advies te verlenen in verband met het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de fiscale aspecten van een te rapporteren grensoverschrijdende constructie.»

Dit betreffen definities die veel minder dubbelzinnig zijn dan diegene die in de bestreden normen uiteindelijk hernomen zijn. De eerste categorie intermediairs bevindt zich in een contractuele relatie tot de belastingplichtige aan wie ze een welomschreven prestatie moeten leveren ('de verantwoordelijkheid draagt'). Deze intermediairs nemen op contractuele wijze de verantwoordelijkheid op om de grensoverschrijdende constructie aan te leveren.

Deze contractuele relatie tot het presteren van die welomschreven dienst stelt deze categorie van intermediairs redelijkerwijze in een positie om van de betrokken belastingplichtige het overmaken van alle nodige informatie te eisen. Zo beschikt deze intermediair over alle informatie om na te gaan of een meldingsplicht bestaat voor een grensoverschrijdende constructie. Eveneens kan dan aan de meldingsplicht voldaan worden, met inbegrip van alle door de bestreden Richtlijn vereiste inlichtingen. In de hypothese dat de meldingsplicht geoorloofd is, kan het vervolgens proportioneel zijn om het niet nakomen van diens meldingsplicht te bestraffen.

Heel anders is het gesteld met de intermediair van de tweede categorie in de bestreden Richtlijn die duidelijk een secundaire of bijkomstige rol vervult, soms zelfs deze van eenvoudige raadgever, zonder een welbepaalde dienstverlening naar de relevante belastingplichtige toe. Er is dan sprake van een veel lossere contractuele band bij gebrek aan een eigen verplichting van deze intermediair jegens de relevante belastingplichtige om deze welbepaalde dienst te leveren.

Hoe kan men dan in alle redelijkheid aan deze tweede categorie van intermediairs vragen om tot dezelfde informatie toegang te kunnen hebben zoals de eerste categorie van intermediairs? Hoe kan hij eisen om te weten of kan hij weten of er een meldingsplichtige fase al dan niet is geactiveerd? Hij kan redelijkerwijze evenmin worden geacht zich in een positie te bevinden met kennis van alle vereiste gegevens om een geldige melding in te dienen per meldingsplichtige fase van een grensoverschrijdende constructie

145. Op pagina 13 van werkdocument COM (2017) 335 final van 21 juni 2017 staat aangegeven dat zij die dergelijke agressieve fiscale constructies uitdenken, verkopen en gebruiken geïdentificeerd worden (promotors). Een ander werkdocument van de Europese Commissie van 21 juni 2017, SWD (2017) 236 final⁴² geeft de analyse weer die werd gemaakt door het team van de Europese Commissie die de ontwerp-Richtlijn heeft voorbereid. Onder punt 7.1.1 (p. 36) wordt aangestipt dat personen als intermediairs worden begrepen op basis van de activiteit inzake fiscale planning, eerder dan door deel uit te maken van een bepaalde beroepsgroep. Op de pagina 30 wordt de meldingsplicht met voorbeelden geïllustreerd; in de drie voorbeelden wordt er slechts melding

⁴² <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2017/EN/SWD-2017-236-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

gemaakt van intermediairs van de tweede categorie wanneer de intermediair van de eerste categorie buiten de Europese Unie is gevestigd en een beroep doet op dienstverleners in de betrokken Lidstaat (serviceproviders).

Dit laat toe om beter te begrijpen welk doel nagestreefd werd met de definitie van de tweede categorie van intermediairs in het ontwerp van richtlijn. Het gaat om professionals die diensten leveren aan een relevante belastingplichtige in hun land omdat zij samenwerken met een intermediair-promotor die grensoverschrijdende constructies bedenkt, verkoopt of beheert voor belastingplichtigen maar buiten de Europese Unie is gevestigd.

Dit is wat het werkdocument besluit in punt 7.1.1 met betrekking tot personen die betrokken zijn in het uitdenken, het promoten en vermarkten van constructies die mogelijks agressieve fiscale planningstechnieken hanteren. Men viseerde dus deze diep betrokken personen door hun contractuele band met de promotor. Een persoon is logischerwijze diep betrokken wanneer zijn geleverde dienst specifiek van aard is en diens tussenkomst onontbeerlijk is om de constructie op te zetten. Men kan redelijkerwijze veronderstellen dat dergelijke personen toegang hebben tot de noodzakelijke inlichtingen met het oog op een geldige aangifte.

146. Een dergelijke toegang kan helemaal niet worden verondersteld buiten een contract om dat werd afgesloten tussen de intermediair van de tweede categorie en de intermediair van de eerste categorie met het specifieke doel om hem bij te staan bij het opzetten van de constructie. Wanneer er een samenwerkingsverband is, kan de intermediair van de tweede categorie worden geacht redelijkerwijze in staat te zijn om alle nodige inlichtingen op te kunnen vragen. Bij gebrek aan adequate aanlevering van de inlichtingen, kan hij beslissen om zijn tussenkomst hetzij stop te zetten hetzij te onderbreken. Zo kan hij de ontradende straffen vermijden. Zo beschouwd is er een redelijke grond voor discussie rond de proportionaliteit van dit vermoeden en een ontradende straf voor het niet respecteren van de meldingsverplichtingen door dergelijke intermediair.

Dit is nochtans niet wat er uiteindelijk in de definitie van de ontwerp-Richtlijn zoals voorgesteld aan de Europese Raad is gekomen. De aangenomen definitie is veel te ruim voor wat zijn toepassingsgebied betreft want er wordt volledig voorbijgegaan aan het feit of er een samenwerkingsverband is ontstaan met een intermediair van de eerste categorie. Het criterium van diepe betrokkenheid is volledig verwaterd. Volgens de bewoording van de bestreden Richtlijn kan een punctueel eenvoudig advies rond een heel specifiek onderwerp leiden tot een meldingsverplichting, daar waar deze intermediair misschien helemaal niet bij machte is om alle aspecten van de operatie te kennen laat staan te verifiëren en hem dus helemaal niet in staat stelt om aan deze meldingsplichten te voldoen.

Dat de aangifteplicht dan kan ontstaan bij het verrichten van die dienst en niet per fase is een andere bron van grote rechtsonzekerheid. Voor welke prestatie moet er dan juist worden gemeld? Bij de eerste daad, bij elke tussentijdse

handeling, bij de laatste daad die de prestatie beëindigt, al dan niet op te delen per fase in de grensoverschrijdende constructie ?

147. De aangenomen bestreden Richtlijn is nog vager dat de ontwerprichtlijn omdat er in die definitie uiteindelijk een moreel element schuilt: “weten of behoren te weten dat”. Welke termen gebruikelijk in strafrechtelijke normen worden opgenomen terwijl de context deze is van wettelijke adviezen en handelingen.

Veel belangrijker is dus om op te werpen dat deze definitie niet proportioneel is op het punt van de veronderstelde informatie waartoe een persoon redelijkerwijze toegang heeft om de opgelegde meldingsplichten na te kunnen leven. De redelijke en daadwerkelijke toegang tot deze informatie is de enige proportionele link tussen dergelijke meldingsverplichting en een gerechtvaardigde straf.

Een daadwerkelijke toegang tot deze informatie impliceert dat de intermediair van tweede categorie ingeschakeld werd om ‘kritieke’ prestaties te leveren om zo de intermediair van de eerste categorie op zijn beurt aan diens leveringsverplichting van de grensoverschrijdende constructie ten aanzien van de relevante belastingplichtige te laten voldoen.

Een prestatie is kritiek wanneer ze als onmisbaar kan beschouwd worden. Het dient te voldoen aan het criterium van diepe betrokkenheid met de constructie. Deze link is nochtans helemaal onbestaande in de definitie voor de tweede categorie van intermediairs. De praktische oplossing dat de intermediair is vrijgesteld van een actieve zoekplicht doet enkel de rechtsonzekerheid toenemen voor de betrokkenen in het kader van ontradende sancties. Het is dus niet proportioneel om zomaar een meldingsplicht aan deze tweede categorie van intermediairs op te leggen, noch om hen te bestraffen. Dit bij gebrek aan duidelijke en precieze normen.

148. Het omgekeerde zou leiden tot de gelijke behandeling van twee categorieën personen die zich in objectief verschillende situaties bevinden. In zijn arrest van 7 maart 2017 heeft het HvJ ⁴³ eraan herinnerd dat:

« Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de onderscheidende kenmerken van situaties en de eventuele vergelijkbaarheid van die situaties worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen. Daarbij moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied in kwestie (zie in die zin arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). »

In het licht van de voorbereidende werken van de bestreden Richtlijn kan men begrijpen wat de twee categorieën verbindt : hun betrokkenheid in het uitdenken, de promotie en het vermarkten van constructies die mogelijks agressieve fiscale planning uitmaken. De intermediairs van de eerste categorie

⁴³ HvJ, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 42

(de promotoren) moeten deze aanleveren aan de relevante belastingplichtige. De intermediairs van de tweede categorie (serviceproviders) staan de tussenpersonen van eerste categorie daartoe bij door prestaties te verrichten in plaats van de promotor. Personen die zich niet inlaten met gelijkaardige prestatie kunnen krachtens deze voorbereidende werken 'niet (diep) betrokken' worden geacht voor de toepassing van de bestreden Richtlijn; men kan immers niet redelijkerwijze veronderstellen dat zij tot dezelfde informatie toegang hebben zoals een promotor.

In de mate dat een intermediair, naar de definitie die wordt gegeven door de bestreden Richtlijn noch in de ene noch in de andere categorie thuishoort, maar toch wordt weerhouden als intermediair naar de bewoordingen van de bestreden Richtlijn, ontstaat een totaal andere categorie van personen die worden onderworpen aan dezelfde meldingsplicht terwijl deze personen niet redelijkerwijze kunnen worden geacht om toegang te hebben tot dezelfde informatie of om te weten wanneer hun meldingsplicht aanvangt (zie ook punt VI.E hieronder).

Intermediairs van de tweede categorie moeten ten ander melden binnen de 30 dagen van hun handelen ; dit veroorzaakt zoals hiervoor vermeld een nieuwe rechtsonzekerheid bij meervoudige handelingen. Dient elke handeling afzonderlijk te worden gemeld ? Dient men deze gegroepeerd te melden bij het einde van elke fase of enkel wanneer de laatste handeling voor de prestatie werd gesteld ?

149. Het arrest van het HvJ van 7 mars 2017⁴⁴ reikt volgend verantwoordingscriterium aan :

« een wettelijk toelaatbaar doel dat wordt nagestreefd door de maatregel die ertoe leidt dat een dergelijk verschil wordt ingevoerd, en dit verschil in verhouding staat tot dat doel (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punt 77, en 22 mei 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, punt 43).»

Hier is er geen wettelijk toelaatbaar doel dat zou rechtvaardigen dat dienstverleners, onder dreiging van ontradende straffen, ertoe gehouden zijn te doen wat onmogelijk is voor hen. Enkel dienstverleners die een voldoende nauwe of bevoorrechte band hebben met de promotor kunnen worden gelijkgesteld met een promotor voor wat de gehoudenheid aan de aangifteplicht betreft.

150. De bestreden Richtlijn schendt met de gecombineerde artikelen 1^{ste} 1 b), 1^{ste} 2) en 1^{ste} 6) de artikelen **20, 48 (1), 49 en 51 en 52 van het Handvest**. Het artikel 6 VEU verleent deze de werking van primair Unierecht.

Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht en het primair Unierecht behoort tot de rechtsmacht van het HvJ.

⁴⁴ HvJ, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 53

Om deze redenen is de derde prejudiciële vraag die wordt voorgesteld in het dispositief aangewezen om het geschil te beslechten. Het antwoord op die vraag is strikt noodzakelijk om dit geschil te beslechten. In de veronderstelling dat het antwoord op die vraag bevestigend is, kan er geen meldingsplicht bestaan voor intermediairs van de tweede categorie en dienen **de bepalingen van artikelen 4,2° 22° tweede en derde lid en 11** van de bestreden ordonnantie die deze invoeren te worden vernietigd of overeenkomstig geïnterpreteerd, minstens kunnen deze personen niet worden gesanctioneerd bij gebrek aan een duidelijke norm.

151. Ondergeschikt, wat betreft enkele argumenten die behoren te worden opgeworpen voor het HvJ, bemerken eisers dat een brede invulling van het begrip 'intermediair' van dien aard is dat ze het goed functioneren van de bestreden Richtlijn zelf ondermijnt.

In geval van een veelheid van intermediairs is het nodig dat elke intermediair de andere intermediairs kent om na te gaan of zij de grensoverschrijdende constructie gemeld hebben. Omgekeerd moeten zij de andere intermediairs kennen om aan hen een eventuele verklaring over te maken. Een gemeenschappelijke contractuele band is daartoe noodzakelijk. In de interpretatie van eisers is deze gemeenschappelijke contractuele band aanwezig, hetzij langs de kant van de promotor, hetzij langs de kant van de cliënt. Volgens de bewoordingen van de bestreden ordonnantie is er niks dat verhindert dat een intermediair die slechts een bijkomstige rol vervult 'in cascade' wordt bestraft. Zodra hij er lucht van krijgt dat er een risico is dat zijn diensten zouden kunnen bijdragen tot een agressieve fiscale planning in het kader van een grensoverschrijdende constructie, moet hij verplicht melden zonder daartoe over alle nodige informatie te beschikken. En wanneer zijn verklaring dan niet volledig is, wordt hij op een ontradende wijze bestraft...

Op deze wijze is rechtszekerheid wel zeer ver zoek. Meer nog, in een dergelijke context zullen dienstverleners van grensoverschrijdende diensten aarzelen om op te treden zolang de cliënt niet 100% inlichtingen en documenten voorafgaandelijk heeft overgemaakt om na te gaan of er een meldingsplicht aan de orde is. Hier zijn ook de argumenten uiteengezet onder punt VI.C aan de orde : de wezenskenmerken zijn veel te breed gedefinieerd om grensoverschrijdende constructies mee aan te merken. Er treedt een gelijkaardig effect op van belemmeringen ten aanzien van de fundamentele vrijheden door definities die veel verder gaan dan nodig om het beoogde doel te bereiken. Zo beschouwd, is er schending van het artikel 5 VEU, de artikelen 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU omwille van de excessief brede definitie van de tweede categorie intermediairs.

152. De voorbereidende werken weerhouden geen vereiste van (diepe) betrokkenheid ; iedereen die van ver of van dicht iets te maken heeft met een grensoverschrijdende constructie stelt zich zo bloot aan ontradende sancties wanneer hij of zij het ongeluk heeft te contracteren met een -omwille van een grensoverschrijdende constructie- relevante belastingplichtige.

153. Het rechtsbeginsel van rechtszekerheid duldt geen uitzonderingen, noch op basis van het Handvest, noch op basis van de artikelen 6.2 en 7 EVRM kan een dergelijke brede onderwerping aan straffen worden gerechtvaardigd. Het EHRM⁴⁵ geeft volgende overweging mee:

« Le justiciable doit pouvoir savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux et le cas échéant après avoir recouru à des conseils éclairés, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale et quelle peine il encourt de ce chef (Cantoni c. France, § 29 ; Kafkaris c. Chypre [GC], § 140 ; Del Río Prada c. Espagne [GC], § 79). La notion de « conseils éclairés » renvoie à la possibilité de bénéficier des conseils d'un avocat (Chauvy et autres c. France (déc.)) ou d'un juriste (Jorgic c. Allemagne, § 113).

Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243).»

Vrije vertaling :

De rechtsonderhorige moet aan de hand van de bewoordingen van de relevante bepaling kunnen weten welke gedragingen en welk verzuim zijn strafrechtelijke verantwoordelijkheid in het gedrang brengt en welke straf hij daardoor riskeert. Indien nodig kan hij daartoe steunen op de interpretatie van rechtbanken en eventueel kan hij een beroep doen op deskundig advies. (Cantoni t. Frankrijk, §29; Kafkaris t. Cyprus [GK], § 140; Del Río Prada t. Spanje [GK], § 79). Het begrip 'deskundig advies' verwijst naar de mogelijkheid om een beroep te doen op de raadgevingen van een advocaat. (Chauvy en anderen t. Frankrijk (beslissing)) of een jurist (Jorgic t. Duitsland, § 113).

Daaruit volgt dat een "straf" in de zin van artikel 7 enkel mogelijk is onder de voorwaarde dat er een element van persoonlijke verantwoordelijkheid is vastgesteld bij diegene die de inbreuk heeft gepleegd. Er is inderdaad een samenhang tussen de mate van voorspelbaarheid van een strafbepaling en de graad van persoonlijke verantwoordelijkheid van diegene die de inbreuk begaat. Artikel 7 vereist ook dat vooraleer er gestraft kan worden er intellectueel een element van verantwoordelijkheid kan ontwaard worden in het gedrag van de steller van de inbreuk. (G.I.E.M. S.R.L. en anderen t. Italië (ten gronde) [GK], § 242 en § 246). Er kunnen echter vormen van objectieve verantwoordelijkheid bestaan die tot stand komen door vermoedens, echter dient dan wel het Verdrag en meer bepaald artikel 6§2 gerespecteerd te worden (ibidem, §243).

⁴⁵ EHRM, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines*, bijgewerkt tot 31 augustus 2019, p. 12-13.

154. Het Franse Grondwettelijk Hof heeft in zijn arrest van 29 december 2013 (arrest nummer 2013-685) een Franse wet bestreden die aan de Franse advocaten meldingsverplichtingen voor schema's van fiscale optimalisatie oplegde. Deze wetsbepalingen, die boetes voorzagen, waren niet helder en precies genoeg om die boetes te verantwoorden. Aangezien het vage normen waren, schonden deze het rechtszekerheidsprincipe en de eis van heldere normen in strafrecht, ook omdat ze daardoor disproportioneel waren bij het opleggen aan beroepsgroepen zoals deze van de advocaten of de fiscale raadgevers.

Eenzelfde vaststelling dringt zich op, niet enkel met betrekking tot de verschillende fases van de grensoverschrijdende constructies (zie infra onder punt VI.D) maar ook wat de notie van de persoon betreft die gehouden is tot een melding.

De bekritiseerde wettelijke bepalingen laten niet toe dat alle rechtsonderhorigen op wie zij van toepassing kunnen zijn zonder dubbelzinnigheid de draagwijdte kennen van hun rechten en verplichtingen. Deze personen zijn zo niet bij machte om met kennis van zaken beslissingen te nemen.

Het **artikel 4, 2°, 22° tweede en derde lid** van de bestreden ordonnantie dat dit brede begrip invoert in de ordonnantie en **het artikel 11** dat dit bestraft moeten vernietigd worden wegens schending van de **artikelen 20, 47, 48 (1), 49, 51 tot 53 van het Handvest**, de **artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM**, samengelezen met de **artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**. Op zijn minst kan ondergeschikt het niet naleven van een meldingsplicht door deze categorie van intermediairs niet gesanctioneerd worden.

Meer ondergeschikt, laat een redelijke verantwoording vanuit de fundamentele rechten enkel de uitlegging toe waarbij het gaat om personen die diep betrokken zijn door het leveren van kritieke prestaties voor het bewerkstellingen van een grensoverschrijdende constructie indien de promotor niet in de Europese Unie is gevestigd.

VI.E. De definitie voor elke fase van de grensoverschrijdende constructie.

155. De meldingsverplichting die geactiveerd wordt door **artikel 6 van de bestreden ordonnantie** voor elke fase van een grensoverschrijdende constructie kan het voorwerp uitmaken van dezelfde kritieken en argumenten voor wat de definitie van de tweede categorie van intermediairs betreft. De bepalingen die de bestreden ordonnantie daartoe omzet van de bestreden Richtlijn stemmen overeen met de **artikelen 1^{ste} 1 b), 1^{ste} 2) en 1^{ste} 6) van de bestreden Richtlijn**.

De definities in deze bestreden normen zijn niet helder genoeg om een welbepaald punt in de tijd te kunnen bepalen dat zonder dubbelzinnigheid als

startpunt voor de meldingstermijn van elke fase kan gelden.

Voor wat de intermediairs betreft en in het bijzonder de intermediairs van de tweede categorie, kan er bovendien ingeroepen worden dat hun meldingsplicht kan ontstaan door andermans gedraging, waarvan deze intermediaires van de tweede categorie niet noodzakelijk kennis hebben.

Deze meldingsplichten per fase zijn ook voorzien van ontradende sancties.

156. Een definitie die de beginselen van rechtszekerheid alsook de vereiste van heldere normen in het strafrecht respecteert moet op zijn minst toelaten om een precies punt in de tijd te kunnen voorzien. Dat punt moet kunnen worden bepaald door de gedraging van de persoon zelf die vervolgens gehouden is om binnen de 30 dagen een melding van die fase in de grensoverschrijdende constructie te doen.

Het probleem van duidelijke normen inzake de onderscheiden fases of wat één prestatie uitmaakt komt bovenop de rechtsonzekerheid over te brede wezenskenmerken om grensoverschrijdende constructies aan te duiden.

Elke definitie die deze criteria niet respecteert en die sanctioneerbare verplichtingen aan deze rechtsonderhorigen opgelegd, schendt door een gebrek aan proportionaliteit:

- **de artikelen 20, 48 (1), 49 tot 52 van het Handvest & de artikelen 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU :**

157. Deze artikelen vereisen dat straffen niet kunnen worden opgelegd zonder duidelijke normen en voor zover dat daar een strikt noodzakelijke vereiste toe is die proportioneel is aan het normdoel.

Het artikel 50 van het Handvest dat een verbod op meervoudige straffen inhoudt verzet zich in het bijzonder tegen een verplichting om elke fase van de grensoverschrijdende constructie te melden met een ontradende sanctie die zo tot vier keer per grensoverschrijdende constructie kan worden toegepast.

Bovendien valt het te voorzien dat lidstaten elk nieuw nalaten van een melding als een strafverzwarend feit zullen aanzien als de eerdere fase ook niet was gemeld.

Ligt er dan een dubbele of drievoudige sanctie voor eenzelfde inbreuk voor (indien men uitgaat van eenheid van opzet voor de vier fases van eenzelfde constructie), zoals verboden door het artikel 50 van het Handvest ? Bestaat er een proportionele verantwoording voor een dergelijk gevolg ?

Hoe verhoudt een viervoudige meldingsplicht zich tot belemmeringen uit hoofde van complexiteit en kosten om de fundamentele vrijheden uit te oefenen van de artikelen 49, 56, 63 VWEU? Hoe draagt deze viervoudige meldingsplicht bij tot het opheffen van belemmeringen of het bevorderen van de interne markt,

zoals vereist door de artikelen 26(2) en 115 VWEU ?

158. Bijkomend doen zich dezelfde gevolgen voor als deze die werden ingeroepen in het onderdeel D.

In geval van een meervoud aan intermediairs is het vereist dat elke intermediair alle andere intermediairs kent teneinde te weten of zij een fase van de grensoverschrijdende constructie hebben geactiveerd en daartoe hun meldingsplicht hebben vervuld. Omgekeerd behoeven zij diezelfde informatie om hun eigen melding te kunnen mededelen aan andere intermediairs. In de uitlegging die de eisers voorstaan is er een gemeenschappelijke contractuele band aanwezig, hetzij via de promotor, hetzij via de cliënt, en is deze van kritieke aard voor het bedienen van de grensoverschrijdende constructie waartoe de intermediair van de eerste categorie zich heeft verbonden.

In de bewoordingen van de bestreden Richtlijn en van de bestreden ordonnantie belet niks om voor elke niet-aangegeven fase een intermediair te bestraffen 'in cascade' hoewel diens tussenkomst maar bijkomstig is. In voorkomend geval zal een dergelijke intermediair zich gestraft zien wegens vier nagelaten of onvolledige meldingen omdat hij geen toegang had tot alle daartoe vereiste informatie.

Men is dan zeer ver verwijderd van de rechtszekerheid. Bovendien zullen de dienstverleners voor grensoverschrijdende constructies in die omstandigheden aarzelen om diensten te verlenen zolang de cliënt geen duizend en één inlichtingen en documenten heeft ter beschikking gesteld. Men bevindt zich zo opnieuw in de situatie die werd uitgelegd in het onderdeel D met betrekking tot veel de brede wezenskenmerken om grensoverschrijdende constructies mee aan te duiden. Dit vergroot de belemmeringen op de fundamentele vrijheden zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording voorligt. Vanuit die optiek kan men zich afvragen of de artikelen 5 VEU en de artikelen 26(2) 49, 56, 63 et 115 VWEU niet worden geschonden door deze onduidelijke verplichting inzake het ontstaan van de meldingsplicht voor elke fase.

- **de artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM, samengelezen met de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 § 2 en 172 van de Grondwet :**

159. Ook voor dit onderdeel bevatten de voorbereidende werken van de bestreden ordonnantie geen passages die een verantwoording kunnen geven aan de onduidelijke definities van aanvang van elke meldingsplichtige fase. Van de betrokken persoon niet redelijkerwijze verwacht worden dat hij per fase weet wanneer een meldingsplicht ontstaat.

Het **artikel 6** van de bestreden ordonnantie behoort te worden vernietigd wegens schending van de **artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM, samengelezen met de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 § 2 en 172 van de Grondwet, samen met de artikelen 20, 47, 48 (1), 49 tot 52 van het Handvest.**

160. Wanneer een tegenstelling rijst tussen de bepalingen van de bestreden Richtlijn en de artikelen van het Handvest en de Verdragen, dient het HvJ te worden gevat. Het antwoord op die tegenstelling is vereist voor het beslechten van dit geschil. Het behoort derhalve om de derde prejudiciële vraag, in zijn tweede onderdeel, voor te leggen aan het HvJ.

In geval van een bevestigend antwoord kan een proportionele toepassing zich gebeurlijk verantwoorden door de vereisten :

- dat enkel een handeling die wordt gesteld door de intermediair of de betrokken belastingplichtige zelf die redelijkerwijze kan toelaten om de datum te bepalen waarop diens meldingsverplichting ontstaat door deze handeling, een eigen meldingsplicht voor die fase kan activeren,
- dat de straf steeds aangepast dient te zijn aan de omstandigheden eigen aan de zaak, waaronder de korte tussentijd tussen de opeenvolgende fases van eenzelfde grensoverschrijdende constructie. Zij behoren dan als één enkele meldingsplicht te worden aanzien voor wat de toepassing betreft van een sanctie van ontradende aard.

Een dergelijke interpretatie van de bestreden normen is proportioneel in het licht van volgende overwegingen van het EHRM⁴⁶ :

« Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243). »

Vrije vertaling :

Daaruit volgt dat een "straf" in de zin van artikel 7 enkel mogelijk is onder de voorwaarde dat er een element van persoonlijke verantwoordelijkheid is vastgesteld bij diegene die de inbreuk heeft gepleegd. Er is inderdaad een samenhang tussen de mate van voorspelbaarheid van een strafbepaling en de graad van persoonlijke verantwoordelijkheid van diegene die de inbreuk begaat. Artikel 7 vereist ook dat vooraleer er gestraft kan worden er intellectueel een element van verantwoordelijkheid kan ontwaard worden in het gedrag van de steller van de inbreuk. (G.I.E.M. S.R.L. en anderen t. Italië (ten gronde) [GK], § 242 en § 246). Er kunnen echter vormen van objectieve verantwoordelijkheid bestaan die tot stand komen door vermoedens, echter dient dan wel het Verdrag en meer bepaald artikel 6§2 gerespecteerd te

⁴⁶ EHRM, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines*, bijgewerkt tot 31 augustus 2019, p. 12-13.

worden (*ibidem*, §243).

De interpretatie die in ondergeschikte orde wordt voorgesteld past deze criteria toe.

VI.F. De bestreden Richtlijnen leggen retroactieve sancties op.

161. Het artikel 1^{ste} 2) van de bestreden Richtlijn bepaalt :

« 12. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs en relevante belastingplichtigen te verplichten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen de datum van inwerkingtreding en de datum van toepassing van deze richtlijn. De intermediairs, en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk 31 augustus 2020.»

De rechtsonderhorigen worden zo gehouden tot het naleven van meldingsplichten waarvan zij noch de inhoud, noch de omvang kennen die in de toekomst op hen zal worden toegepast na de nationale omzetting. Het artikel 1^{ste} 6) van de bestreden Richtlijn verplicht tot een ontradende sanctie in geval van niet-naleving van deze meldingsplicht.

Voor eisers is dergelijk regime onverenigbaar met de grondrechten die worden beschermd door het EVRM en het Handvest.

162. De bestreden ordonnantie stelt in **artikel 12** van toepassing te zijn per 1 juli 2020, hoewel het pas werd gepubliceerd op 6 november 2020 en legt een retroactieve meldingsplicht op sedert 25 juni 2018 en 1 juli 2020 :

«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.»

De bestreden ordonnantie neemt zo de bewoordingen over van de tweede bestreden Richtlijn die deels de retroactieve termijnen van de eerste bestreden Richtlijn herneemt.

Het **artikel 11 van de bestreden ordonnantie** bestraft enerzijds het onvolledig melden en anderzijds het niet binnen de voorgeschreven termijn melden, waarbij de strafmaat voor het laatste type van inbreuk tweemaal hoger is gesteld (maximale straf van 50.000 EUR voor elke inbreuk in plaats van 25.000 EUR). Worden inbreuken met opzet begaan, kan tot 100.000 EUR per inbreuk worden opgelegd.

De voorbereidende werken van de bestreden ordonnantie voorzien niks met betrekking tot de noodzaak om een meldingsverplichting in voeren voor feiten die de inwerkingtreding per 6 november 2020 voorafgaan. Het niet tijdig naleven van deze meldingsplicht is onderhevig aan hogervermelde sancties.

163. Administratieve geldboeten die bedoeld zijn als ontradend, zijn straffen in de zin van het artikel 6 EVRM. Volgens de rechtspraak van het EHRM is er verboden retroactiviteit in de zin van het artikel 7 EVRM wanneer⁴⁷:

« L'article 7 prohibe de manière absolue l'application rétroactive du droit pénal lorsqu'elle s'opère au détriment de l'intéressé. Le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale s'applique aussi bien aux dispositions définissant les infractions (Vasiliauskas c. Lituanie [GC], §§ 165-166) qu'à celles fixant les peines (Jamil c. France, §§ 34-36 ; M. c. Allemagne, §§ 123 et 135-137 ; Gurguchiani c. Espagne, §§ 32-44). »

Vrije vertaling :

Artikel 7 verbiedt op absolute wijze de retroactieve toepassing van het strafrecht ten nadele van de betrokkene ((Del Río Prada t. Spanje [GK], § 116; Kokkinakis t. Griekenland, § 52). Het principe van de niet-retroactiviteit van de strafwet is evenzeer van toepassing op de bepalingen die de inbreuken definiëren. (Jamil t. Frankrijk, §§ 34-36 ; M. t. Duitsland, §§ 123 en 135-137 ; Gurguchiani t. Spanje §§ 32-44).

De voorbereidende werken van zowel de bestreden Richtlijnen als de bestreden Ordonnantie bevatten geen rechtvaardiging inzake retroactiviteit.

De noodzaak om de fiscale overheden sneller in te lichten om efficiënter op te kunnen treden tegen agressieve fiscale planning vanaf de dag van

⁴⁷ EHRM, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines*, Bijgewerkt tot 31 augustus 2019, p. 18.

inwerkingtreding van de betreden Richtlijn is de verantwoording volgens de Europese Commissie (COM (2017) ANN 335 van 21 juni 2017, 55 – 56).

- *Schending van het Handvest en van artikel 6 VEU.*

164. Het artikel 49 van het Handvest verzet zich tegen straffen als de betrokkenen niet de omvang van hun verplichtingen kunnen weten of bepalen die het voorwerp uitmaken van sancties. Het is mogelijk dat personen die zich eerst niet als intermediairs beschouwden pas na de omzetting van de bestreden Richtlijn zullen merken dat ze het wel zijn. Hetzelfde kan gezegd worden over de vraag wat te beschouwen is als een grensoverschrijdende constructie

De schendingen van de rechtszekerheidsprincipes en de eis van heldere normen in strafrecht werden al opgeworpen met betrekking tot de dubbelzinnige definities van intermediairs. Hetzelfde geldt voor het begrip van hun handelen en het ontstaan van hun meldingsplicht.

Deze schendingen worden nog erger door het gewild retroactief effect, uit een bezorgdheid om de mogelijkheid te verbeteren van de fiscale administratie om beter de grensoverschrijdende constructies te vatten op het moment van inwerkingtreding. Hoe kan men van een intermediair vragen die sedert jaren niet meer betrokken was bij een grensoverschrijdende constructie om nog dergelijke verplichtingen te voldoen? Is het beoogde doel proportioneel en noodzakelijk voor dergelijke beperkingen van fundamentele rechten?

Naar het oordeel van eisers kan een dergelijke motivering niet voldoen aan de vereisten van proportionaliteit van het Handvest om fundamentele rechten te beperken.

De bestreden Richtlijnen voeren samen retroactieve plichten in en schenden de **artikelen 20, 48 (1), 49 tot 53 van het Handvest**. Het artikel 6 VEU geeft aan deze artikelen de kracht van het primair Unierecht. Ingeval van een bevestigend antwoord van het HvJ op de voorgestelde prejudiciële vraag, kan er geen toepassing worden verleend aan de **artikelen 2, 11 en 12 van de bestreden ordonnantie**, die samen een sanctie voorzien voor een retroactieve verplichting voor enerzijds handelingen gesteld tussen 1 juli 2020 en tot 6 november 2020 (dag van de publicatie) en tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020 voor in die periode geïmplementeerde grensoverschrijdende constructies.

- *Schending van het VWEU en het artikel 4(3) VEU.*

165. Daarenboven dringt zich de vraag op of deze maatregel niet van dien aard is dat ze belemmeringen invoert op de uitoefening van fundamentele vrijheden die door het VWEU worden georganiseerd?

De te melden grensoverschrijdende constructies betreffen per definitie handelingen die deze fundamentele vrijheden uitoefenen in andere lidstaten. Bijkomende administratieve verplichtingen opleggen die kostelijk en complex

zijn is van aard een ontradend effect te hebben op de uitoefening van deze fundamentele vrijheden.

Zonder schijnbare verantwoording ten opzichte van de evenredigheid van deze maatregelen zijn de artikelen 49, 56 en 63 VWEU en 4(3) VEU geschonden door de artikelen 2 en 12 van de bestreden ordonnantie.

- *Schending van het EVRM en de Belgische Grondwet.*

166. De bestreden Richtlijnen verplichten het Brussels Hoofdstedelijk Gewest niet tot het invoeren van deze meldingsplicht. Het inroepen van de bestreden Richtlijn ter verantwoording staat daarom gelijk met het niet-verantwoorden van de invoering van deze artikels.

De **artikelen 6.1, 6.2 en 7 EVRM** en de **artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet** verzetten zich tegen straffen die zonder redelijke verantwoording worden opgelegd wanneer de betrokken personen de draagwijdte van hun sanctioneerbare fiscale verplichtingen niet kunnen kennen of bepalen voor handelingen op de dag zelf dat zij die stelden.

De behoefte om de fiscale autoriteiten beter voor te lichten om zo efficiënter fiscaal agressieve planningstechnieken aan te pakken die lopende zijn op het moment van inwerkingtreding op 1 juli 2020 ligt aan de oorsprong van deze retroactieve meldingsplicht.

Dergelijk normdoel van efficiëntie verduidelijkt niet waarom het strikt noodzakelijk is voor de fiscale administraties van de lidstaten om over informatie te beschikken met betrekking tot feiten die de inwerkingtreding of de publicatie van de bestreden normen voorafgaan.

Wat maken enkele maanden verschil in meldingen uit inzake vennootschapsbelastingen, waar wordt belast op basis van jaarlijkse inkomsten? De lopende fases zullen immers bekend zijn een maand na de inwerkingtreding van de norm.

Dit retroactief gevolg schendt tevens het **artikel 190 van de Grondwet** in afwezigheid van een proportionele verantwoording.

167. In de Federale omzettingwet van 20 december 2018 van de bestreden Richtlijn werd erkend met betrekking tot het artikel 62 dat het terugwerkend karakter redelijkerwijze minstens geen gelijke bestraffing wettigt (*Parl. St., De Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc.nr.55/0791-001, p.34*):

« Dit artikel bepaalt dat er mildere sancties van toepassing zijn op overtredingen die begaan worden met betrekking tot meldingsplichtige constructies waarvan de eerste stap geïmplementeerd werd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dit omwille van het feit dat het retroactief karakter van de analyse die daarvoor nodig is, ter discussie staat. »

Deze timide poging van de federale wetgever om bij retroactieve effecten sancties te milderer lijkt niet proportioneler te zijn qua verantwoording voor de invoering van die norm en schendt daarom de artikelen 6.2 en 7 van het EVRM evenzeer.

- *Besluit :*

168. Zonder schijnbare proportionele verantwoording met betrekking tot de proportionaliteit van de retroactiviteit van deze meldingsverplichtingen, behoort het om de **artikelen 2, 11 en 12 van de bestreden ordonnantie die de artikelen 1^{ste} 1,2) en 1^{ste} 6) van de eerste bestreden Richtlijn en de tweede bestreden Richtlijn omzetten te vernietigen**, wegens schending van de artikelen **4(3) VEU en 49, 56 en 63 van het VWEU, 6 VEU en de artikelen 20, 48 (1), 49 tot 53 van het Handvest, de artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het EVRM samengelezen met artikelen 10, 11, 12, 14, 170 § 2, 172 en 190 van de Grondwet.**

Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht en het primair Unierecht behoort zo tot de rechtsmacht van het HvJ.

Om deze redenen is de prejudiciële vraag die wordt voorgesteld in het dispositief aangewezen om het geschil te beslechten. In de veronderstelling dat het antwoord op die vraag bevestigend is, vernietigd of te worden uitgelegd op een wijze die verenigbaar is met het geschonden primair Unierecht zoals voorgesteld in het dispositief:

- *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?*

VI.G Schending van de fundamentele rechten beschermd door het Handvest van de fundamentele rechten van de Europese Unie, het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en de Belgische grondwet betreffende de meldings- en kennisgevingsverplichtingen opgelegd aan advocaten en aangaande meldingsplichten opgelegd aan hun cliënten.

169. In deel IV.G werden volgende effecten van de **artikelen 4 en 6 van de bestreden ordonnantie omschreven die door de omzetting van artikel 1, 1,2) van de bestreden Richtlijn moeten worden verantwoord in het licht van artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet,**

samengelezen met de **artikelen 6.3, 7, 8 en 10 van het EVRM, 17 BUPO** alsook de rechten en verplichtingen aan Lidstaten opgelegd door het primair Unierecht door de **artikelen 2, 4(3), 6 en 19(1) VEU** en de **artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest en 16(1) VWEU** :

- Enerzijds, door omwille van de unieke positie van hun beroep dat onmisbaar is voor het goed functioneren van een Rechtsstaat de advocaten en hun cliënten niet te hebben vrijgesteld van het normaal regime van meldings- of kennisgeving verplichtingen van informatie.
- Anderzijds, door advocaten en hun cliënten te onderwerpen aan eenzelfde uitzonderingsregime als dat voor andere intermediairs die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, zonder acht te slaan op meerdere gevolgen die onverzoenbaar zijn met de advocatendeontologie en hun unieke functie in een goed werkende Rechtsstaat.
- Tenslotte, door aan advocaten verplichtingen op te leggen door middel van normen die niet aan de verhoogde vereisten voldoen van ondubbelzinnigheid om verplichtingen aan deze beroepsgroep te kunnen opleggen en welke vereisten erop gericht zijn de unieke positie van het advocatenberoep te beschermen ten behoeve van een goed werkende Rechtsstaat.

G.1 De opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

170. De bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie hebben als gevolg dat het recht op absolute vertrouwelijkheid wordt opgeheven waarop advocaten en hun cliënten gerechtigd zijn door hun fundamentele rechten die worden beschermd door het Handvest, het EVRM en de Belgische Grondwet.

Deze opheffing gebeurt op een directe en uitdrukkelijke wijze:

- Bij marktklare constructies,
- met betrekking tot meldingsverplichtingen die aan cliënten worden opgelegd in hun hoedanigheid van relevante belastingplichtige of van intermediair, dit rekening gehouden met alle informatie die een geldige aangifte dient te bevatten.

En op een onrechtstreekse wijze door aan advocaten volgende zaken op te leggen:

- een eigen meldingsplicht wanneer geen enkele andere intermediair zijn meldingsplicht vervult,
- een kennisgevingsplicht ten aanzien van een relevante belastingplichtige en van andere intermediairs die misschien hun cliënten niet zijn, met een verificatieverplichting jegens alle andere intermediairs en relevante belastingplichtigen,
- een verplichting om alle nodige inlichtingen aan te leveren aan een

relevante belastingplichtige opdat deze op een geldige wijze zijn meldingsplichten kan vervullen, dit terwijl die persoon mogelijks geen cliënt is,

- de verplichting om aan de overheid het vervullen van al deze verplichtingen te bewijzen,
- de eventuele verplichting om op vraag van de overheid fiscale inlichtingen te verschaffen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies,

Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wordt zo voor de toepassing van de bestreden ordonnantie en de bestreden Richtlijn op hetzelfde niveau geplaatst als het beroepsgeheim van andere beroepen. Dat komt neer op de opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten. Dit gebeurt bovendien nog in bewoordingen die algemeen genomen niet voldoen aan de verhoogde vereisten van duidelijkheid voor normen die verplichtingen aan advocaten opleggen.

G.2 De proportionaliteit in het licht van het primair Unierecht en van het EVRM.

171. In de materies die door de bestreden Richtlijn worden beoogd, moeten de omgezette bepalingen voldoen aan de vereisten van proportionaliteit van het Handvest opgenomen in de artikelen 7, 8.1, 20, 47, 48 en 51 tot 53 zonder minder bescherming te verlenen dan deze door de artikelen 6.3 en 8 van het EVRM.

In regel is het de belastingplichtige die vragen omtrent zijn fiscale toestand moet beantwoorden of aangiftes doen bij de fiscale administratie. Hij kan daarbij een beroep doen op een professioneel maar deze handelt dan steeds in naam en voor rekening van de belastingplichtige.

De bestreden Richtlijn acht het strikt noodzakelijk voor het nagestreefde normdoel om professionelen een persoonlijke meldingsplicht op te leggen aangaande de fiscale toestand van de belastingplichtige die zij bijstaan.

Daartoe is er evenwel noch een strikte noodzaak noch een normdoel dat dergelijke gevolgen op de grondrechten van zowel de belastingplichtige als de professioneel kan verantwoorden krachtens de **artikelen 51 tot 53 van het Handvest** :

- Bij gebrek aan noodzaak om met de bestreden Richtlijn dergelijke regels uit te vaardigen (zie VI.C.1 inzake de Anti-Misbruik Richtlijn die toelaat om dit normdoel te bereiken en de belemmeringen op de fundamentele vrijheden van de gevolgen van de bestreden Richtlijn en de goede werking van de Rechtsstaat als doelstellingen van de Europese Unie).
- Bij gebrek aan noodzaak en evenredigheid om in andere materies dan deze van de vennootschapsbelasting deze regels in te voeren (zie VI.C.2).

- Bij gebrek aan pertinente criteria voor vermoedens van agressieve fiscale planning die bovendien niet duidelijk zijn en op een onevenredige wijze inbreken in de privésfeer van de rechtsonderhorigen (zie VI.C.3).
- Wanneer meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet kunstmatig zijn of een ander voornaam oogmerk heeft dan belastingontwijking, wordt het recht om daardoor geen melding te doen op onevenredige wijze uitgesloten (zie VI.C.4).
- Door normen op te leggen die bij hun gebeurlijke schending aanleiding geven tot ontradende sancties, terwijl die normen vaag of dubbelzinnig zijn (zie VI.D tot F met betrekking tot het begrip intermediair, het ontstaan van de meldingsverplichting per fase of per prestatie en het retroactief effect van de meldingsplicht).

De drie voorwaarden voor regelingen met sancties die wenselijk tussen te komen inzake het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten betreffen een strikte noodzakelijkheid, een strikte proportionaliteit en duidelijkheid van de normen. De argumenten VI.C.1 en VI.C.2 zijn rechtsvragen over de eerste voorwaarde betreffende de strikte noodzakelijkheid om deze regelingen in te voeren in die materies, en de argumenten VI.C.2, VI.C.3 en VI.C.4 rechtsvragen inzake de tweede voorwaarde van de vereiste proportionaliteit en de punten VI.D tot F rechtsvragen over de derde voorwaarde van duidelijke normen.

Die drie criteria komen allen samen in de vereisten van hogere bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

De voorgestelde prejudiciële vragen aan het HvJ in het dispositief op al die punten vormen zo elk op zich genomen een onderdeel van de hogere bescherming die vereist is inzake het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten en het antwoord op elk van die vragen is zo vereist om het geschil te beslechten.

172. De artikelen **51 tot 53 van het Handvest** vereisen dat krachtens de grondrechten van het Handvest niet minder bescherming kan worden verleend dan onder het EVRM.

Het **artikel 20 van het Handvest** dient hetzelfde doel als de artikelen 10 en 11 van de Belgische Grondwet en artikel 6 EVRM. Het verzet zich in het algemeen tegen de afwezigheid van een proportionele verantwoording om categorieën van personen die zich in objectief genomen verschillende toestanden bevinden op een gelijke wijze te behandelen.

Er werd hiervoor al uiteengezet dat het beroepsgeheim eigen aan advocaten ook andere belangen dient dan deze van hun cliënten. De mogelijkheid voor cliënten om in alle vertrouwen zaken aan de advocaat toe te vertrouwen zonder te moeten vrezen dat elementen van hun onderhoud worden verspreid, wordt

erkend als een fundamentele voorwaarde voor het goed functioneren van de Rechtsstaat.

De considerans (8) van de bestreden Richtlijn maakt evenwel geen onderscheid tussen houders van een beroepsgeheim wanneer deze de noodzakelijkheid motiveert om de meldingsverplichting van de relevante belastingplichtige naar de intermediairs te verschuiven :

“ 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 belasting gerelateerde 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.”

De bestreden Richtlijn motiveert evenmin waarom het dan strikt noodzakelijk en evenredig is om het beroepsgeheim eigen aan advocaten op te heffen door het uitzonderingsregime dat wordt ingevoerd op deze verschuiving van de relevante belastingplichtige naar de intermediair.

Volgens de Conseil National des Barreaux de France noopt dit gebrek aan duidelijke motivering inzake advocaten tot een uitlegging van de bestreden Richtlijn dat deze in zijn geheel niet van toepassing kan zijn op advocaten⁴⁸.

173. Het gevolg van dat uitzonderingsregime is dat in de beoogde materies het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de juridische traditie van de lidstaten wordt vervangen door een beroepsgeheim dat 'generiek en maximaal' is op een Europese schaal.

Dat 'generiek en maximaal' beroepsgeheim komt naar Belgisch recht neer op een bescherming dat zich op hetzelfde niveau bevindt van een discretieplicht die op diverse beroepen van toepassing is en waarvan de schending naar Belgisch recht wordt gesanctioneerd door het artikel 458 van het Strafwetboek.

In afwezigheid van een proportionele verantwoording voor deze discriminerende behandeling van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de juridische traditie van België, behoort het dat de bestreden normen geen gevolgen hebben voor die advocaten en hun cliënten.

⁴⁸ Zie de Memorie van 30 september 2020 neergelegd in de zaken 7407 tot 7410 voor de CNBF en daarin aangehaalde rechtspraak en verdragsrechtelijke bepalingen ter ondersteuning van deze conclusie.

174. Dit conflict tussen een norm van secundair Unierecht en van primaire Unierecht behoort tot de exclusieve rechtsmacht van het HvJ.

Om deze redenen is de vierde prejudiciële vraag die is voorgesteld in het dispositief geschikt om dit geschil te beslechten. In de veronderstelling van een bevestigend antwoord op die vraag dient het logisch gevolg voor het oplossen van het geschil te worden bepaald.

Er wordt voorgesteld om het HvJ uit te nodigen om dan te verduidelijken of en in welke mate de bestreden Richtlijn nog kan worden toegepast ten opzichte van advocaten. In principe lijkt evenwel geen enkele toepassing jegens advocaten verenigbaar met het primair Unierecht. Wanneer een volledige of gedeeltelijke toepassing op advocaten wordt weerhouden door het HvJ, pogen de ondergeschikte vragen om een minimaal beschermingsniveau te bepalen voor advocaten en hun cliënten dat proportioneel is voor de vereisten van een goede werking van de Rechtsstaat.

175. Daarbij wordt er aan herinnerd dat voor een geldige melding volgende inlichtingen door de bestreden Richtlijn worden vereist :

« 14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing:

- a) de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;*
- b) nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;*
- c) 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;*
- d) de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;*
- e) nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;*
- f) de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;*
- g) de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;*
- h) 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. »*

Inlichtingen met betrekking tot de advocaat en de inhoud van enig onderhoud met diens cliënt zijn niet verzoenbaar met de noden voor het goed functioneren

van een Rechtsstaat.

176. De artikelen 47 en 48 van het Handvest, gecombineerd met het artikel 6.3 EVRM betreffen de bescherming van de rechten van verdediging.

De voorbereidende werken van de bestreden ordonnantie bevatten geen relevante bepalingen over deze rechtsvragen.

177. Wanneer bepalingen of doelstellingen van een richtlijn leiden tot gevolgen die onverzoenbaar zijn met het primair Unierecht, dan zijn de lidstaten verplicht om deze gevolgen te vermijden, zelfs wanneer dit als gevolg heeft dat de richtlijn niet wordt toegepast.

Deze verplichting werd recent nog bevestigd inzake internationale fiscaliteit door het arrest van 26 februari 2019 van het HvJ⁴⁹. Het HvJ had trouwens reeds eerder in zijn arrest van 26 februari 2013⁵⁰ de lidstaten gewezen op de primauteit van het primair Unierecht bij de omzetting van richtlijnen.

Kortom, een omzettingsverplichting uit hoofde van richtlijn is geen voldoende reden om een gevolg te verantwoorden dat op onevenredige wijze een fundamenteel recht beperkt dat is beschermd door het VEU, het VWEU of door het Handvest. Het artikel 267 VWEU voorziet in het recht voor een lidstaat om aan het HvJ zijn twijfels en vrees voor te leggen van een schending van een norm van primair Unierecht. Het Grondwettelijk Hof mocht reeds eerder oordelen dat bij omzetting van een Europese Richtlijn de (gewestelijke) wetgever gehouden blijft fundamentele rechten, grondwettelijke bepalingen en internationale bepalingen met directe werking in acht te nemen⁵¹.

178. Bestaat er een dwingende reden van algemeen belang voor deze opheffing en is er voldaan aan de vereiste van een strikte noodzakelijkheid in de toepassing van deze opheffing ?

De voorbereidende werken vermelden geen dwingende reden van algemeen belang bij gebrek aan bewijs waarom in de andere materies dan de vennootschapsbelastingen er ernstig inkomstenverliezen zijn vastgesteld ingevolge fiscale optimalisatie die gebruik maakt van grensoverschrijdende constructies.

Er dient zo opnieuw in de veronderstelling gewerkt dat door de omzetting de doelstelling van de bestreden normen gelijklopend zijn, waarbij considerans nr. 8 van de bestreden Richtlijn aangeeft :

“ 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,

⁴⁹ HvJ, 26 februari 2019, zaken C-115/16, in het geding N Luxemburg, C-118/16 in het geding Denemarken I en C-299/16 in het geding Z Denemarken APS, EU:C:2019:134

⁵⁰ HvJ, 26 februari 2013, zaak C-399/11, in het geding *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

⁵¹ Gw.H., nr. 118/2003, 17 september 2003 ; Gw.H., nr. 71/2006, 10 mei 2006. ; Gw.H., nr. 10/20008, 23 januari 2008.

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 belasting gerelateerde 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.”

In de mate waarin deze motivering een afwijkend regime ten opzichte van andere beroepsgeheimen kan verantwoorden, verantwoordt zij geenszins gevolgen die het beroepsgeheim opheffen dat eigen is aan advocaten naar de juridische tradities van de betrokken Lidstaten.

Het goed functioneren van de Rechtsstaat is een voorafgaandelijke voorwaarde voor het goed functioneren van de interne markt en deze noodzaak behoort te primeren. De bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie gaan dus in tegen deze doelstellingen van de Europese Unie door belemmeringen in te voeren zonder strikt vereiste noodzaak of proportionaliteit inzake de goede werking van de Rechtsstaat die het normdoel van de interne markt meer tegenwerken dan bevorderen.

179. In het opgezette afwijkend regime door de bestreden ordonnantie wordt het beroepsgeheim eigen aan advocaten geschonden. De deontologie van de advocaten naar Belgische rechtstraditie verbiedt hen eenvoudigweg om dit afwijkend regime of het algemeen regime toe te passen.

De negatieve discriminatie met betrekking tot het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wordt kort gesteld verantwoord door een bezorgdheid voor de efficiëntie van het algemeen regime dat wordt ingevoerd.

180. Betreffende de doelstelling van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat mocht het Grondwettelijk Hof in een arrest van 24 september 2020 (Gw.H., nr. 114/2020, 24 september 2020) bevestigen dat de artikelen 10, 11, 12 van de Grondwet, artikelen 6 en 8 EVRM en artikelen 7 en 47 van het Handvest in de Belgische rechtstraditie verhoogde eisen van bescherming stellen aan normen die zich mengen in het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten (overwegingen B.9.1 en B.11) :

- Dit betreft een algemeen rechtsbeginsel, waarop de gerechtelijke organisatie berust in een democratische samenleving,
- dat een onderdeel vormt van de fundamentele rechten,
- en in aanwezigheid van sanctionerende normen, samen met het algemeen rechtsbeginsel van de voorzienbaarheid van strafrechtelijke normen,

vereist dat normen die daarop een afwijkende regeling willen invoeren :

- van strikte interpretatie zijn,
- acht moeten slaan op de wijze waarop het beroep van advocaat is geregeld in de interne rechtsorde,

en daarom moeten voldoen aan de vereisten van een dwingende regel van algemeen belang en dat deze opheffing gebeurt in strikte proportionaliteit.

De verhoogde bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten omvat derhalve drie vereisten : een dwingende noodzaak van algemeen belang (strikte noodzakelijkheid), een strikte evenredigheid en duidelijke bepalingen.

181. Dit arrest bevestigt verder (overwegingen B.12 en B.16) dat de bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zich uitstrekt tot het bepalen van de juridische toestand van diens cliënt, dit met inbegrip van juridische adviesverlening. Juridische adviesverlening betreft luidens de motivering van dit arrest het informeren van de cliënt over de toepasselijke wetgeving op diens persoonlijke toestand of van de verrichting die deze plant te doen of hoe deze verrichting te doen op een wettelijke wijze. Dit met het oogmerk om zo een gebeurlijke juridische procedure te vermijden.

Het Grondwettelijk Hof bevestigt zo dat deze juridische adviesverlening ook geheel onder de bescherming valt van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de Belgische rechtstraditie. De motivering van dit arrest is manifest onverenigbaar met een uniforme toepassing van het afwijkend regime op alle beroepen met een beroepsgeheim.

Middels het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 heeft het Grondwettelijk Hof deze beginselen en vereisten uitdrukkelijk bevestigd voor wat het Vlaams omzettingsdecreet van de bestreden Richtlijn betreft.

De bestreden ordonnantie voldoet zo volstrekt niet aan de verhoogde vereisten van bescherming voor het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

182. De rechtspraak die toestaat dat het beroepsgeheim eigen aan de advocaat wordt opgeheven beroept zich op een dwingende eis van algemeen belang, zoals een strikte noodzakelijkheid om het beroepsgeheim op te heffen om kwetsbare slachtoffers te beschermen⁵².

Dit komt ook naar voren in het arrest van 24 mei 2018 van het EHRM (EHRM, 24 mei 2018, *Laurent t. Frankrijk*) dat stelt dat de inhoud van een nota die de advocaat aan zijn cliënt overmaakt altijd beschermd is. Het opheffen van het beroepsgeheim kan enkel bij een vermoeden van ongeoorloofde activiteiten door de advocaat in persoon. In de andere gevallen is er geen proportionele verantwoording om het beroepsgeheim voor de inhoud van zo'n nota op te heffen.

⁵² EHRM, 16 februari 2010, V.D. t. Roemenië, § 112 referentie onder overweging B.33 van het arrest van 26 september 2013 van het Grondwettelijk Hof (GwH., nr. 127/2013, 26 september 2013)

183. Op dat precieze punt herinnert het arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 (overweging 6.1, p. 21) aan de overwegingen nrs. 9 en 10 bij de vierde Anti-witwas Richtlijn stellen dat het beroepsgeheim wordt uitgesloten voor leden van een juridisch beroep indien zij *deelnemen* aan onwettige praktijken of juridische raad verlenen met dergelijk doeleinde.

Die overweging nr. 10 verduidelijkt dat het Handvest zich er tegen verzet dat het beroepsgeheim wordt opgeheven door meldplichten voor informatie die werd bekomen tijdens een gebruikelijke uitoefening van die functies. Men kan zich dus niet op de bestreden Richtlijn beroepen om een gevolg te verantwoorden dat ingaat tegen het Handvest. Hoewel de bestreden Richtlijn de meldplicht doorschuift naar de relevante belastingplichtige dienen de Lidstaten tevens te waken over de naleving van het Handvest wanneer zij deze verschuiving van de meldplicht omzetten.

Het is enkel een handeling die wordt gesteld door de intermediair zelf, waardoor hij *deelneemt* aan de grensoverschrijdende constructie die maakt dat er geen beroepsgeheim meer is. Dat ook naar de Belgische rechtstraditie. Wat hij heeft dan gehandeld buiten de hoedanigheid die de vrijstelling verantwoordt. Anders gezegd ; bij gebrek aan een beroepsgeheim naar de juridische traditie van die Lidstaat is er geen voorwerp van vrijstelling. Dus evenmin voor een uitsluiting om die vrijstelling in te roepen.

Dat is de uitlegging die aan de bewoordingen van de bestreden Richtlijn dien te worden verleend wanneer deze de Lidstaten wijst op de noodzaak dat de vrijstelling zich moet verantwoorden vanuit een handeling die valt onder het beroepsgeheim naar de juridische traditie in die Lidstaat.

Ofwel neemt de advocaat deel aan de grensoverschrijdende constructie als een partij en verliest zo diens hoedanigheid die toelaat om een vrijstelling in te roepen, ofwel handelt hij krachtens een mandaat en kan dan niet worden onderworpen aan een meldplicht van informatie die werd bekomen in die hoedanigheid.

184. De auteur S. SCARNA heeft de verantwoordingen vergeleken inzake het witwassen van geld afkomstig van ongeoorloofde activiteiten met de verantwoordingen voor de meldingsplichten met betrekking tot verantwoordingen voor geoorloofde grensoverschrijdende constructies⁵³. Zelfs wanneer advocaten onderworpen zijn aan een preventieve bepaling inzake het witwassen van geld, ontsnappen zij aan de meldingsplicht van een verdenking wanneer⁵⁴ (vrije vertaling) :

'de informatie en inlichtingen die werden ontvangen vanwege hun cliënt of over hun cliënt tijdens de bepaling van de juridische situatie van die cliënt of in

⁵³ S. SCARNA, 'La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC6". L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs.', *Le pli juridique*, n° 46, 2018/4, p. 3 – 10

⁵⁴ Artikel 53 van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme en tot beperking van gebruik van contanten, *BS*, 6 oktober 2017, p. 90.839 e.v.

uitoefening van hun opdracht van verdediging of vertegenwoordiging van de cliënt in een gerechtelijke procedure of met betrekking tot een dergelijke procedure, daarin inbegrepen de raad die werd gegeven met betrekking over hoe een procedure in te stellen of deze te vermijden, waarbij deze informatie of inlichtingen werden verkregen of bekomen voor, tijdens of na deze procedure, behalve wanneer de betrokken onderworpen entiteiten deelachtig waren aan activiteiten van witwassen van kapitaal en terrorismefinanciering, raad hebben verstrekt rond het witwassen van kapitaal of terrorismefinanciering hebben gegeven of weten dat de cliënt een juridisch advies heeft gevraagd met dergelijk doeleinde'

Deze auteur komt tot de conclusie dat in geen enkel geval een proportionele verantwoording bestaat om advocaten die geraadpleegd worden nadat een grensoverschrijdende constructie is opgezet als intermediairs te beschouwen⁵⁵. De verhoogde bescherming van het beroepsgeheim van advocaten is verantwoord in het licht van een constante rechtspraak die de noodwendigheden van een goed functioneren van de Rechtsstaat in overweging neemt⁵⁶.

185. Het is mogelijk dat de federale wetgever lucht heeft gekregen van deze doctrine want de voorbereidende werken van de federale wet die de bestreden Richtlijn omzet pogen de proportionaliteit van het opheffen van beroepsgeheim eigen aan advocaten te verantwoorden door te verwijzen naar dezelfde wet inzake het witwassen van geld (*Parl. St.*, De Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc 55.00791/001, p. 19):

« Het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie, of het beheren van de implementatie van grensoverschrijdende constructies heeft echter niet onmiddellijk betrekking op enig geheim dat aan een intermediair door diens cliënt wordt toevertrouwd, maar wel op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt. De bescherming van het vertrouwen dat een cliënt in een intermediair stelt naar aanleiding van de uitoefening van diens beroepswerkzaamheid, kan slechts betrekking hebben op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie van een relevante belastingplichtige of om het verdedigen van een belastingplichtige in een rechtsgeding, hetgeen eveneens is terug te vinden in de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. Meer bepaald gaat het om louter juridisch advies, met uitsluiting van mogelijks agressieve fiscale planning. Het is enkel voor deze activiteiten dat een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair van toepassing kan zijn.»

Deze motivering, die bevestigt in welke gevallen de advocaat niet aan een meldingsplicht als intermediair kan worden onderworpen, rust niet zozeer op de 'strikte noodzakelijkheid' van 'een dwingende reden van algemeen belang'. Een gelijke behandeling van de advocaten en de andere beroepsgroepen die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim en die ook fiscale adviezen geven is

⁵⁵ S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

⁵⁶ S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

niet gemotiveerd.

De schrik van een eventueel concurrentie-effect dat andere beroepen verontrust is geen proportionele verantwoording ten opzichte van het algemeen belang dat wordt gediend door het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten. Betreft het zo een dwingende reden van *algemeen belang* of van *particulier belang* ?

De advocaat en zijn cliënt worden zo zonder proportionele verantwoording onderworpen aan een afwijkend regime dat als resultaat heeft dat het beroepsgeheim eigen aan de advocaat wordt opgeheven.

186. Geen enkele duidelijke bepaling in de federale wet van 20 december 2019, noch in de bestreden ordonnantie, laat echter toe om de meldingsplicht van advocaten te milderen. De wetgevende techniek die erin bestaat om in de voorbereidende werken het tegendeel te schrijven van de wettelijke bepalingen verhoogt de rechtsonzekerheid voor alle betrokkenen. Deze poging om het onmogelijke te verzoenen maakt duidelijk hoe gespannen de bestreden Richtlijn zich verhoudt tot essentiële waarden van de Europese Unie.

Er is manifest niet voldaan aan de derde voorwaarde van duidelijke en precieze bepalingen voor normen die tussenkomen in het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten door deze techniek van wetgeving ; passages in voorbereidende werken kunnen geen evenredige verantwoording verlenen aan de opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten door bepalingen van de norm zelf. In aanwezigheid van ontradende sancties die straffen uitmaken, maakt deze vaststelling een schending uit van de artikelen 10, 11, 12 en 14 van de Grondwet, samengelezen met het artikel 7 EVRM en het artikel 49 van het Handvest.

187. De auteur D. GARABEDIAN beschouwt⁵⁷ het arrest van 26 juni 2017 van het EHRM⁵⁸ als een precedent in de discussie rond de aan- of afwezigheid van een dwingende reden die het beroepsgeheim eigen aan advocaten kan aantasten of zelfs opheffen. Overweging 32 van dit arrest stelt dat het voor advocaten onmogelijk is hun fundamentele functie in een Rechtsstaat, die gegarandeerd wordt door artikel 6 van het EVRM, te vervullen wanneer zij verplicht worden om informatie openbaar te maken die werd bekomen tijdens een onderhoud met een cliënt.

De meldingsplicht aan iemand anders overdragen (meer bepaald de relevante belastingplichtige die bovendien mogelijks geen cliënt is van de advocaat maar die niettemin alle nodige inlichtingen moet kunnen bekomen vanwege die advocaat) lijkt niet minder proportioneel of meer verzoenbaar te zijn met de fundamentele rol die advocaten vervullen in een Rechtsstaat zoals beschermd door artikel 6.3 EVRM.

⁵⁷ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Bijdrage voor het ERA-seminarie van 16 mei 2019.

⁵⁸ EHRM, 26 juni 2007, Grote Kamer, in het geding *OBFG / België*

Wat het Grondwettelijk Hof indirect bevestigt met het aangehaalde arrest van 24 september 2020 (overweging B.22.4) :

“Zelfs in de interpretatie dat de werknemers van de advocaten niet aan de in artikel 49, tweede lid, bedoelde verplichting tot melding aan de CFI zouden zijn onderworpen en om dezelfde redenen als die van het arrest nr. 10/2008, verantwoordt niets dat een persoon die buiten de relatie tussen de advocaat en zijn cliënt staat, zelfs indien hij zelf een advocaat is, informatie met betrekking tot die cliënt aan de autoriteiten kan doorgeven.”

Het EHRM heeft wel verduidelijkt in dit arrest dat het proportioneel kan zijn om advocaten aan een onthullingsplicht zoals voorzien door artikel 2 a (5) van Richtlijn 91/308 rond het witwassen van geld te onderwerpen, in de mate dat zij hun cliënten bijstaan bij de voorbereiding of de uitvoering van de handelingen opgelijst in artikel 2 a (5) van deze richtlijn en op voorwaarde dat dit op generlei wijze impliceert dat er een plicht tot openbaarmaking van adviezen zou ontstaan, daarin inbegrepen de adviezen aangereikt buiten de context van een geschil.

Het arrest van 24 september 2020 van het Grondwettelijk Hof heeft zich op deze rechtspraak van het EVRM gesteld.

188. Rekening houdende met deze motivering inzake de legitieme behoefte voor de rechtsonderhorige om zich in vertrouwen te kunnen informeren hoe een verrichting wettelijk kan gebeuren, verplichten de **artikelen 47 en 48 van het Handvest, samengelezen met het artikel 6.3 EVRM**, dat bij ontstentenis van:

- een handeling die *onwettige* activiteiten kan bevorderen waarvoor de advocaat om bijstand wordt verzocht, of
- *onwettige* handelingen van de advocaat zelf, of
- informatie die de openbaarmaking vereist teneinde te verhinderen dat slachtoffers zich in een kwetsbare of nog precairdere positie zouden bevinden,

er geen dwingende reden van algemeen belang kunnen zijn om inzake *wettelijke* grensoverschrijdende constructies een volledige of gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten te verantwoorden.

189. De **artikelen 4 en 6** van de bestreden ordonnantie en het **artikel 1 1 b)** van de bestreden Richtlijn dienen een toepassing te krijgen die verenigbaar is met het primair Unierecht. De overdracht naar de cliënten van de verplichting om het feit en inhoud van de verstrekte raad of het onderhoud met advocaten te melden aan een overheid zijn evenzeer onverenigbaar met het primair Unierecht en aan de bescherming geboden door de **artikelen 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172** van de Grondwet, samengelezen met **artikel 6.3 EVRM**.

Voor zover deze normen niet worden vernietigd, is het enige gevolg dat proportioneel is de Belgische advocaten vrij te stellen van de toepassing van

de bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie. Hun cliënten kunnen ook niet gedwongen worden om op enige wijze de identiteit van hun Belgische geraadpleegde advocaten noch de inhoud van de gespreken of de met hen uitgewisselde documenten te melden aan een overheid.

190. De **artikelen 7 en 8.1 van het Handvest, samengelezen met artikel 8 EVRM en artikel 16(1) VEU en het artikel 17 BUPO** betreffen de bescherming van de privésfeer.

In het becommentarieerde arrest van 26 juni 2017 werd het EHRM⁵⁹ niet verzocht om zich uit te spreken over de toepassing van artikel 8 EVRM. Dit arrest heeft de geboden bescherming bepaald op de enkele basis van artikel 6.3 EVRM en heeft een voorwaarde gesteld met betrekking tot een advies dat wordt verleend buiten een geschil om. Dergelijke adviezen genieten van de bescherming van artikel 6.3 EVRM wanneer zij tot doel hebben geschillen te vermijden.

Het arrest van 24 september 2020 van het Grondwettelijk Hof (Gw.H., nr. 144/2020) is in deze geheel overzetbaar, nu in beide zaken in een sanctionerende bepaling is voorzien. Er is geen redelijke verantwoording waarom de bedoeling om toekomstige procedures te vermijden niet zou gelden met betrekking tot fiscale adviezen.

Kan men overwegen dat fiscale raad zich in het algemeen verantwoordt door een bezorgdheid om in alle wettelijkheid schendingen van de fiscale wet te vermijden in een legitieme zoektocht naar de minst belaste weg⁶⁰? Fiscale raad die daarentegen fraude tot doel heeft is niet wettig en kan niet genieten van deze bescherming. Een mogelijke schending van een fiscale wet als gevolg volstaat niet. Fiscale advocaten zijn net zoals fiscale rechters en fiscale administraties niet onfeilbaar inzake het voorspellen van de uiteindelijke toepassing die aan een fiscale bepaling zal worden verleend door de hoogste rechtscolleges. Om de bescherming op te heffen van het beroepsgeheim, moeten er duidelijke en coherente aanwijzingen zijn met betrekking tot de aanwezigheid van een frauduleuze of op een andere wijze onwettige bedoeling.

Valt er dan nog iets te onderzoeken vanuit de subsidiaire bescherming die door artikel 8 EVRM wordt geboden met betrekking tot fiscaal advies dat zonder onwettelijke bedoelingen door advocaten wordt verleend ?

In alle toepassingsgevallen hebben zowel de bestreden Richtlijn als de bestreden ordonnantie problematische gevolgen aangaande de privésfeer van de rechtsonderhorigen zoals die wordt beschermd door de artikelen 7 en 8.1 van het Handvest, samengelezen met artikel 8 EVRM.

⁵⁹ EHRM, 26 juni 2007, Grote Kamer, in het geding *OBFG t. België*

⁶⁰ Volgens de auteur Stöber slaat artikel 16 van het Handvest die het grondrecht van vrije handel waarborgt, ook op het recht van een onderneming om zijn financiële belangen te beschermen door de minst belaste weg te zoeken (cfr. HvJ, 21 februari 2006, in de zaak C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121 en HvJ, 27 maart 2014, zaak C-314/12, *UPC Telekabel Wien*, EU:C:2014:192), online gepubliceerd artikel : <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2>.

Het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof heeft de toepassing van de artikelen 7 en 47 van het Handvest bevestigd op het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten naar de Belgische rechtstraditie. De belemmeringen jegens de vertrouwelijkheid van de besprekingen tussen advocaten en hun cliënten dienen te voldoen aan deze drie vereisten.

191. Noch de voorbereidende werken van de Europese Commissie, noch de bestreden Richtlijn bevatten een motivering op het precieze punt van de bescherming van de geschriften en de onderhouden tussen advocaten en cliënten die wordt geboden door het artikel 8 EVRM.

Wat de verhoogde eisen van bescherming betreft voor het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten voor de toepassing van de **artikelen 7 en 8.1 van het Handvest en het artikel 8 EVRM**, oordeelde het HvJ dat het artikel 8 EVRM een algemeen recht van vertrouwelijkheid inhoudt van uitgewisselde geschriften met advocaten. Deze bescherming wordt nog versterkt voor onderhouden en geschriften uitgewisseld tussen advocaten en hun cliënten (zie EHRM, 6 december 2012, Michaud t. Frankrijk (nr. 12323/11) en EHRM, 1 december 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal, (nr. 69436/10)) ; het is een algemeen principe dat bijdraagt aan het respect voor fundamentele rechten (Gw.H., nr. 2008/10, 23 januari 2008 en Gw.H. nr. 114/2020, 24 september 2020).

De gehele of gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten moet, teneinde in overeenstemming te zijn met de grondbeginselen van de Belgische en internationale juridische orde, verantwoord zijn door een dwingende reden van algemeen belang, strikt evenredig zijn en opgenomen in een wet die voldoet aan de essentiële vereisten van duidelijkheid en voorzienbaarheid (artikel 8.2 EVRM).

192. Zoals hiervoor reeds opgemerkt (zie deel IV.F), hebben volgende verplichtingen gevolgen die onverenigbaar zijn met de geschonden normen en nopen tot het stellen van de IVde prejudiciële vraag met betrekking tot het beroepsgeheim :

- Een onderwerping van advocaten aan een meldplicht voor informatie, ongeacht of zij die hebben bekomen in de uitoefening van hun functie. Waaraan dan voorwaarden worden gekoppeld om een algemene vrijstelling te kunnen bekomen voor handelingen gesteld in functie.
- een specifieke (**u**)itsluiting van de vrijstelling wegens beroepsgeheim voor die meldplichten met betrekking tot marktklare constructies die onderworpen zijn aan een periodieke meldplicht,
- verplichtingen van (**k**)ennisgave in hoofde van intermediairs met een beroepsgeheim jegens de relevante belastingplichtige en jegens andere intermediairs,

- de vrijstelling van de meldplicht is onder voorbehoud van een eerder kennisgeving die dient te voldoen aan zekere vormvereisten of van het kunnen voorleggen van een bewijs van een melding die door een andere intermediair werd gedaan.

Deze verplichtingen schenden de artikelen 7 en 47 van het Handvest doordat zij verplichtingen opleggen aan advocaten die in die hoedanigheid handelen met betrekking tot informatie die zij vernamen of gaven. De artikelen 7 en 47 van het Handvest beschermen de vertrouwelijkheid van hun besprekingen met cliënten. Er kan geen redelijke verantwoording zijn voor deze verplichtingen, zelfs niet voor de algemene uitsluiting van de meldplicht omdat zij de voorafgaande toepassing vereist van de meldplicht op een advocaat die in die hoedanigheid handelt.

193. Zo de bestreden normen niet worden vernietigd, bestaat de enige proportionele toepassing van de bestreden bepalingen erin deze niet van toepassing te verklaren op advocaten en hun cliënten (voor wat hun besprekingen met advocaten betreft). Door weerkaatsing dienen de meldplichten van de andere intermediairs ook de artikelen 7 en 47 van het Handvest in acht te nemen. Geen melding kan dan leiden tot het direct of indirect bekendmaken van de identiteit van de advocaat of van het voorwerp van de besprekingen met diens cliënt. Er dient dan teruggevallen op abstracte schema's voor de behoeftes van de melding, die zich dienen te beperken tot de weergave van de voornaamste kenmerken van de grensoverschrijdende constructie die werden besproken.

Het secundair Unierecht waarop de bestreden ordonnantie zich beroept schendt meerdere normen en doelstellingen van primair Unierecht door het invoeren van :

- een belemmering voor de doelstelling van de goede werking van de Rechtsstaat en daarmee verbonden fundamentele rechten,
- een belemmering voor de doelstellingen inzake bevoegdheidsverdeling, fundamentele vrijheden, private levenssfeer en de rechten van verdediging,

door het niet vervullen van volgende voorwaarden (behoudens inzake de doelstellingen van bevoegdheidsverdeling en fundamentele vrijheden) :

- *De vereisten van een duidelijke en voorzienbare norm :*

194. In het arrest van 14 februari 2013 heeft het Grondwettelijk Hof⁶¹ beslist dat het behoort dat de basis van de inmenging «(...) in duidelijke en voldoende nauwkeurige bewoordingen wordt geformuleerd die het mogelijk maken de hypothesen te voorzien waarin de wetgever een dergelijke inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven toestaat.».

⁶¹ GwH., nr. 6/2013, 4 februari 2013, p.30

Bovendien heeft het EHRM een bijzondere rechtspraak ontwikkeld aangaande de nauwkeurigheid van de wet in de domeinen waar de wet een beoordelingsbevoegdheid aan een administratieve overheid overlaat. In dit bijzonder domein, is de "voorspelbaarheid" van de gevolgen van de wet nauw opgevat "*in die zin dat de wet zelf met een voldoende nauwkeurigheid de omstandigheden, de draagwijdte en de modaliteiten van het uitoefenen van de macht tot inmenging moet vastleggen*" (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, *La Convention européenne des droits de l'homme. Commentaire article par article*, Economica, 1999, p.335, vrije vertaling).

Zich beroepen op interpretaties in voorbereidende werken om wat in de bepaling met kracht van wet staat te milderen is onverenigbaar met de vereiste van voorspelbaarheid die moet blijken uit de wettelijk norm zelf. De norm met kracht van wet, die daardoor kan afwijken van grondrechten, moet duidelijk en volledig zijn om een belemmering van een grondrecht te kunnen verantwoorden.

195. Dubbelzinnige normen kunnen niet op een algemene wijze verplichtingen opleggen aan rechtsonderhorigen (bvb. in fiscale materie HvJ, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, *RPO*, EU:C:2017:174, § 59):

« Het rechtszekerheidsbeginsel, dat aan dat doel ten grondslag ligt, verlangt namelijk dat een Unieregeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van hun rechten en verplichtingen ondubbelzinnig te kennen zodat zij hun voorzieningen met kennis van zaken kunnen treffen (zie in die zin arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-582/08, EU:C:2010:429, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).»

Een norm die verplichtingen wil opleggen aan advocaten moet dan ook aan deze verhoogde vereisten met betrekking tot duidelijkheid worden onderworpen. Volgens de bewoordingen van zijn arrest van 29 december 2013 heeft de Franse Grondwettelijke Raad (arrest nr. 2013-685) een Franse wet veroordeeld die aan de Franse advocaten meldingsverplichtingen voor schema's van fiscale optimalisatie oplegde. Deze wetsbepalingen, die boetes voorzagen, waren niet duidelijk en precies genoeg om die boetes te kunnen verantwoorden. Als vage normen schonden zij het rechtszekerheidsprincipe en de vereiste van duidelijke normen inzake strafrecht, want onevenredig om te worden opgelegd aan beroepsgroepen zoals dat van de advocaten of van fiscale raadgevers.

Met zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 kwalificeert het Grondwettelijk Hof de verplichtingen die worden ingevoerd door het Vlaamse omzettingsdecreet als voorzien met strafsancties (overweging B.7.6, p. 29). De bestreden ordonnantie voorziet in gelijkaardige sancties die zich bijgevolg dienen te verantwoorden opzichts de vereisten voor strafsancties voor hun toepassing op advocaten.

196. Er werd reeds opgeworpen dat de bestreden Richtlijn problematisch is met betrekking tot de vereisten van duidelijke en evenredige bewoordingen en definities:

- Bij gebrek aan pertinente criteria voor vermoedens ontbloomt van alle dubbelzinnigheid die de meldingsverplichtingen activeren die inbreken in de privésfeer van de rechtsonderhorigen (zie in dat verband de argumentatie ontwikkeld in het onderdeel VI.C.3).
- Door normen op te leggen die bij hun gebeurlijke schending aanleiding geven tot ontradende sancties, terwijl die normen vaag of dubbelzinnig zijn (zie in dat verband de argumentatie ontwikkeld in de onderdelen VI.D tot F met betrekking tot het begrip intermediair, het ontstaan van de meldingsverplichting en het retroactief effect).
- Met betrekking tot wat dient te worden verstaan onder een marktklare construct (vermeld bij aanvang van het onderdeel VI.D tot F tussen andere dubbelzinnige normen).

De bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie kunnen dus geen toepassing vinden voor het volledig of gedeeltelijk opheffen van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten met betrekking de met hun cliënten uitgewisselde geschriften of gevoerde besprekingen. Noch het feit van een consultatie, noch de inhoud ervan kunnen worden gemeld bij gebrek aan duidelijke normen daartoe.

- *De vereiste van een dwingende reden van algemeen belang als normdoel en van een strikte noodzakelijkheid van de opheffing met dat normdoel:*

197. Het artikel 8 van het EVRM somt de legitieme doelstellingen op die een inmenging kunnen rechtvaardigen, te weten de nationale veiligheid, de openbare veiligheid, het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

Kan het economisch welzijn van het land de gehele of gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim van de advocaat verantwoorden? De vaststelling dat het goed functioneren van de interne Europese markt en de Belgische markt een goed functioneren van de Rechtsstaat vooronderstelt lijkt dit terzijde te schuiven.

Het werd reeds opgeworpen dat inzake vennootschapsbelasting de Anti-Misbruik Richtlijn afdoende toelaat om de financiële belangen van de lidstaten te vrijwaren tegen grensoverschrijdende constructies die kunstmatig zouden zijn (zie de argumenten onder de punten C.1). Er wordt tevens verwezen naar de discussie met betrekking tot de vermeende noodzakelijkheid om het toepassingsveld van de bestreden Richtlijn uit te breiden naar andere materies dan de vennootschapsbelasting (zie de argumenten onder de punten C.2).

Rekening houdend met deze argumenten is de bestreden Richtlijn geen noodzakelijke maatregel die vereist is in de strijd tegen agressieve fiscale planning en kan derhalve niet het economisch welzijn van het land als een legitieme reden van algemeen belang worden ingeroepen die de gehele of een gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou kunnen noodzaken. Als een advocaat geen intermediair is, zullen de andere types van intermediairs of de relevante belastingplichtig zelf moeten toezien op de naleving van de meldingsplicht voor de grensoverschrijdende constructie, zonder daarbij gehouden te kunnen worden tot het melden van de identiteit van de advocaat noch van de inhoud van de besprekingen en documenten tussen de advocaat en de cliënt.

198. Om een beeldspraak te gebruiken ; het dragen van een toga maakt de persoon van de advocaat doorzichtig voor de rechtscolleges en behoort de advocaat daarom ook doorzichtig te maken in administratieve aangelegenheden. Hij is één en ondeelbaar met de belangen van de cliënt die hij geroepen is om bij te staan.

Deze regel is nog veel belangrijker in een conflict dat het eigendomsrecht van de burger tegenover de budgettaire noden van overheden stelt. De twee belangen zijn rechtmatig en de grondrechten, waaronder deze van wapengelijkheid, vereisen dat overheden zich onthouden van elke inmenging in de verhouding tussen de advocaat en diens cliënt. Dit ook en vooral in fiscale zaken.

Met betrekking tot de bestreden ordonnantie kan overigens de vraag worden gesteld of in alle beoogde materies, de nationale en internationale regelgevingen in België niet reeds afdoende toegang verlenen tot nuttige inlichtingen met betrekking tot belastingplichtigen (CRS, verklaring van juridische constructies, verklaring van betalingen in de belastbare periode van meer dan 100.000 EUR naar personen gevestigd in 'fiscale paradijzen', toegang tot het UBO-register, verplichting voor gedocumenteerde en onderbouwde transfertprijzen voor grote ondernemingen, fiscale aangifte van de rechtsonderhorigen met betrekking tot één van de vier vormen van belasting, overmaken van fiscale voorafgaande beslissingen, etc.).

Ook op dat punt is er geen motivering die de strikte noodzaak van de bestreden ordonnantie kan verantwoorden voor de omzetting van de bestreden Richtlijn in alle materies die door de DAC Richtlijn werden bedoeld.

- *De vereisten gesteld met betrekking tot de proportionaliteit:*

199. Opdat een inmenging geoorloofd zou zijn, moet deze beantwoorden aan een dwingende maatschappelijke behoefte maar moet zij in verhouding blijven staan tot het nagestreefde doel. Men moet nagaan of een juist evenwicht werd bewerkstelligd tussen het nagestreefde doel en het betwiste recht, rekening houdend met het belang en de intensiteit van de toegebrachte inbreuk (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, op. cit., p. 338).

In zijn arrest van 18 december 2018 heeft het Gerecht nader bepaald dat wanneer de Europese Commissie inbreuken tegen het Unierecht onderzoekt ze geen inhoud van geschriften tussen advocaten en hun cliënten mag gebruiken. Enkel een *vrijwillig* voorleggen van dergelijk geschrift, van de zijde van de cliënt, kan op proportionele wijze in aanmerking worden genomen⁶².

In zijn arrest van 6 december 2012⁶³ heeft het EHRM de proportionaliteit van de meldingsplicht met betrekking van anti-witwas maatregelen die zijn opgelegd aan advocaten onderzocht in het licht van artikel 8 EVRM. En voert aan dat « in de ogen van het Hof *beslissend* zijn bij het onderzoek naar de proportionaliteit... » het naleven van een dubbele voorwaarde die is georganiseerd naar Frans recht:

- « *...de mettre son importance en balance avec celle que revêt pour les États membres la lutte contre le blanchiment de capitaux issus d'activités illicites, susceptible de servir à financer des activités criminelles..* » (§ 123)

Vrije vertaling :

zijn eigen belang af te wegen ten opzichte van wat voor de Lidstaten de strijd uitmaakt tegen het witwassen van kapitalen afkomstig van ongoorloofde activiteiten, die vatbaar zijn om bij te dragen aan de financiering van criminele activiteiten. (§ 123)

waarvan advocaten kennis hebben genomen in specifieke hoedanigheden of tijdens het stellen van specifieke handelingen, (§ 127).

- Een onthullingsverplichting aan de Stafhouder die de noodzaak van het overmaken van deze informatie aan de autoriteiten zal controleren (§ 129) « *..qu'à ce stade, partage avec un professionnel non seulement soumis aux même règles déontologiques mais aussi élu par ses pairs pour en assurer le respect, le secret professionnel n'est pas altéré..* »

Vrije vertaling :

...die in dit stadium met de beroepsuitoefenaar niet enkel dezelfde deontologische regels deelt maar ook verkozen is door zijn gelijken om het naleven ervan te verzekeren, (zal controleren) of het beroepsgeheim niet is aangetast..

Volgens deze rechtspraak is er opnieuw de voorvereiste van aanwezigheid van onwettelijke activiteiten om een aantasting van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten te verantwoorden in het licht van artikel 8 EVRM. De bestreden Richtlijn verenigt bovendien manifest niet de twee weerhouden proportionaliteits-voorwaarden door dit arrest.

⁶² Gerecht, 12 december 2018, zaak T-75/14, Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie, EU:T:2018:915, p. 13 – 14

⁶³ EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, §§ 123 – 130

200. De inmenging die voorzien wordt door de wet inzake het voorkomen van witwassen gaat niet op inzake fiscale ontwijking :

- de eerste norm betreft het bestrijden van verboden feiten die gelieerd zijn aan als zeer ernstig beoordeelde vormen van criminaliteit of aan terrorismefinanciering terwijl de tweede wettelijke praktijken inzake fiscale ontwijking wil ontmoedigen en beperken;
- het eerste regime voorziet strikte en specifieke voorwaarden voor het opheffen van het beroepsgeheim en de filter van de stafhouder dient als waarborg voor de bescherming van het beroepsgeheim en als controle- autoriteit, het tweede regime verlegt enkel de meldingsplicht naar een derde - met schending van het beroepsgeheim - en voorziet geen enkel filter- of controlemechanisme

De arresten van 24 september 2020 en 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof (Gw.H., nr. 114/2020, 24 september 2020 en Gw.H., nr. 167/2020, 17 december 2020) zijn duidelijk inzake deze vereisten : in aanwezigheid van normen die worden gesanctioneerd vereist de bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten dat deze normen duidelijk zijn, niet verder gaan dan nodig en zich kunnen verantwoorden vanuit een dwingende regel van algemeen belang.

De bestreden ordonnantie voldoet aan geen enkele van deze vereisten en dient derhalve te worden vernietigd. Voor zover het standpunt van eisers wordt bevestigd dat er geen verplichting was tot omzetting van de bestreden Richtlijn in gewestelijke materies, doet dit niks af van de doorwerking van het Handvest en de gebeurlijke controle door het HvJ op deze vrijwillige omzetting. Echter kan de bestreden ordonnantie de betwiste gevolgen niet langer rechtvaardigen door een beweerdelijke verplichting van omzetting van een richtlijn.

201. De bestreden normen schenden bijgevolg de **artikelen 7, 8.1, 20, 47, 48 53 van het Handvest**, gecombineerd met het **artikel 16(1) VWEU**, de **artikelen 6.3 en 8 van het EVRM** door de advocaten en hun cliënten niet van haar toepassingsgebied uit te sluiten en is daardoor ook onverenigbaar met de doelstelling van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat (**artikelen 2, 4(3) en 19 VEU**).

Deze conflicten tussen een norm van secundair Unierecht en van primaire Unierecht behoren tot de exclusieve rechtsmacht van het HvJ.

Om deze redenen is de vierde prejudiciële vraag die is voorgesteld in het dispositief geschikt om dit geschil te beslechten. In de veronderstelling van een bevestigend antwoord op die vraag dient het logisch gevolg voor het oplossen van het geschil te worden bepaald.

Er wordt voorgesteld om het HvJ uit te nodigen om dan te verduidelijken of en in welke mate de bestreden Richtlijn nog kan worden toegepast. In principe lijkt ingevolge de uiteengezette argumenten geen enkele door de bestreden

normen ingevoerde belemmeringen inzake het beroepsgeheim dat eigen is advocaten verenigbaar met het primair Unierecht.

202. Wanneer een volledige of gedeeltelijke toepassing van de bestreden normen niettemin wordt weerhouden, worden in het dispositief in ondergeschikte orde suggesties van vragen gemaakt om een minimaal beschermingsniveau te bepalen in overeenstemming met de vereisten voor een goede werking van de Rechtsstaat:

- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten duldt geen uitzondering en verzet zich tegen een gelijke behandeling van de advocaat en diens cliënt onder het uitzonderingsregime inzake het beroepsgeheim van andere beroepsgroepen.

Dit is het logisch gevolg van de afwezigheid van duidelijke normen en van het ontbreken van onwettige handelingen die worden opgespoord via de meldingsverplichtingen of het afwijkend regime. Deze vereiste wordt tevens onderbouwd door de rol van de advocaat en diens juridische adviezen voor de goede werking van de Rechtsstaat en zo ook indirect voor de eengemaakte markt.

- Het beroepsgeheim van advocaten verzet zich tegen elke openbaarmaking van informatie door een advocaat aan een andere persoon dan zijn cliënt. Om aan de cliënt van de advocaat toe te laten aan zijn eigen meldingsplichten te voldoen, moet het toegelaten zijn voor de cliënt om een abstract schema neer te leggen zonder enige verplichting om met dit schema de identiteit van de advocaat dan wel de aard van de hem uitgewisselde informatie te moeten vermelden.

Enkel de cliënt mag van de advocaat documenten of kennisgevingen ontvangen, dit ongeacht van de hoedanigheid van intermediair of relevante belastingplichtige van die cliënt.

De cliënt bij wie een eigen meldingsplicht is ontstaan inzake een grensoverschrijdende constructie, kan in geen geval verplicht worden om het feit dat er een onderhoud was met een advocaat mede te delen, noch de inhoud van die consultatie of uitgewisselde documenten. Ten behoeve van zijn eigen verklaring moet het hem dus toegelaten zijn om bij behoud van zijn eigen meldingsplicht een abstract schema voor te leggen opdat geen inbreuk gebeurt op het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

- In de mate dat nog steeds enige verplichting zou kunnen worden opgelegd aan de advocaten jegens hun cliënten, moet de controle van het eerbiedigen van deze verplichtingen geschieden via tussenkomst van de Stafhouder van de advocaat, die zal dienen te waken op het respecteren van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten en dit volgens de juridische traditie van de betrokken Lidstaat.

Het gaat over een minimale vereiste voor de behoeften van een goed functioneren van de Rechtsstaat. Deze vraag zoekt een proportioneel regime in het licht van de rechtspraak van het EHRM en verwijst daarbij naar het regime dat in artikel 334 WIB is voorzien.

G.3 De proportionaliteit in het licht van het EVRM en de Belgische Grondwet

203. Het onderzoek naar de inbreuken op grondrechten beoogd door de artikelen **6.3 en 8 EVRM** heeft aangetoond dat de bestreden ordonnantie een schending uitmaakt van de rechten die door deze artikelen worden verleend.

In zoverre de **artikelen 22 en 29 van de Grondwet** het privéleven en de geschriften van de burgers beschermen zoals bedoeld in artikel van 8 EVRM, dient een onverantwoorde schending weerhouden door de bestreden ordonnantie van deze artikelen van de Grondwet. In deze omstandigheden is er, bij gebrek aan verantwoording, een schending van de **artikelen 10, 11, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**, samengelezen met de **artikelen 22 en 29 van de Grondwet, 16(1) VWEU** en de artikelen **6.3 en 8 van het EVRM** en het **artikel 17 BUPO** in de mate dat:

- De bekritiseerde normen de advocaten en hun cliënten niet hebben uitgesloten van het toepassingsgebied van de bestreden ordonnantie.
- De bekritiseerde artikelen de advocaten en hun cliënten aan eenzelfde afwijkende regime hebben onderworpen als datgene dat voorzien is voor andere beroepsgroepen die aan een beroepsgeheim zijn onderworpen, zonder daarbij de vereisen in acht te nemen voor het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.
- De bekritiseerde artikelen de advocaten noch hun cliënten noch andere intermediairs niet hebben uitgesloten van de meldplicht van de identiteit van de advocaat en de inhoud van de besprekingen tussen een advocaat en diens cliënt.

Het behoort de artikelen **4, 6 en 11** van de bestreden ordonnantie te vernietigen voor advocaten en de betrekkingen met hun cliënten, ondergeschikt, dat niet langer van toepassing te verklaren op hen, meer ondergeschikt, ze zo te interpreteren op een wijze dat er een regime tot stand komt, dat, indien mogelijk, voldoende proportioneel is in het licht van de vereisten die aan het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten, zoals deze worden gesteld krachtens de **artikelen 2, 4(3) en 19 VEU** en **16(1) VWEU**, de **artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest**, gecombineerd met de **artikelen 6.3, 7 en 8 van het EVRM** en het **artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten** en de **artikelen 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**.

G.4 De meldingsplicht schendt de vrijheid van mening.

204. Deze regels vormen een niet gerechtvaardigde en in elk geval onevenredig inbreuk op het recht van vrije meningsuiting. De raadsman die adviseert oefent daarbij zijn vrije mening uit. Deze vrijheid wordt gewaarborgd

door de Grondwet en door het EVRM :

Artikel 19 Grondwet:

De vrijheid van erediens, de vrije openbare uitoefening ervan, alsmede de vrijheid om op elk gebied zijn mening te uiten, zijn gewaarborgd, behoudens bestraffing van de misdrijven die ter gelegenheid van het gebruikmaken van die vrijheden worden gepleegd.

Artikel 10 Vrijheid van meningsuiting:

1. *Een ieder heeft recht op vrijheid van meningsuiting. Dit recht omvat de vrijheid een mening te koesteren en de vrijheid om inlichtingen of denkbeelden te ontvangen of te verstrekken, zonder inmenging van enig openbaar gezag en ongeacht grenzen. Dit artikel belet Staten niet radio- omroep-, bioscoop- of televisieondernemingen te onderwerpen aan een systeem van vergunningen.*
2. *Daar de uitoefening van deze vrijheden plichten en verantwoordelijkheden met zich brengt, kan zij worden onderworpen aan bepaalde formaliteiten, voorwaarden, beperkingen of sancties, die bij de wet zijn voorzien en die in een democratische samenleving noodzakelijk zijn in het belang van de nationale veiligheid, territoriale integriteit of openbare veiligheid, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, de bescherming van de goede naam of de rechten van anderen, om de verspreiding van vertrouwelijke mededelingen te voorkomen of om het gezag en de onpartijdigheid van de rechterlijke macht te waarborgen.*

205. De meldingsplicht staat los van elk misdrijf. De verplichting om aan overheden de inhoud mede te delen van het gebruik dat de raadsman, hetzij iemand anders, maakt van zijn recht op vrije meningsuiting is manifest strijdig met de Grondwet en het EVRM.

Er werd op gewezen dat door de meldingsplicht de advocaat niet langer in de mogelijkheid wordt gesteld om in volle onafhankelijkheid een juridisch advies te verlenen aan zijn cliënt. Er ligt geen enkele motivering voor die toelaat om deze schendingen te rechtvaardigen, zelfs niet om te beweren dat zij evenredig zouden kunnen zijn.

206. Samengevat, de bekritiseerde gevolgen van de **artikelen 4, 6 en 11** van de bestreden ordonnantie zijn zonder proportionele verantwoording in het licht van :

- de **artikelen 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170 § 2 en 172 van de Grondwet** : niet proportionele schending van de vereiste van een duidelijke en precieze norm om te bestraffen, inmenging in de privésfeer, beperken van de vrije meningsuiting en het invoeren van een fiscale maatregel die onwettig is, gecombineerd met de **artikelen 6, 7, 8 en 10 EVRM en 16(1) VWEU**,
- en de rechten en verplichtingen die aan Lidstaten worden opgelegd

door het primair Unierecht van de Europese Unie door de omzetting van **artikel 1^{ste} 2) van de Richtlijn** en meer bepaald met betrekking tot de **artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest** en de artikelen **2, 4(3), 6 en 19 VEU** en het **artikel 16(1) VWEU**.

Deze vastgestelde ingrijpende gevolgen in de rechtsverhouding tussen advocaten en hun cliënten verplichten het HvJ en de nationale rechtscolleges om de goede werking van de rechtsstaat te waarborgen (**artikelen 2, 4(3) en 19 VEU**). Een effectieve bescherming vereist dat in aanwezigheid van normen die *prima facie* van aard zijn de goede werking van de Rechtsstaat te belemmeren, er geen voorlopige toepassing opzichtens advocaten en hun cliënten kan worden toegestaan van de bestreden Richtlijn noch van de bestreden nationale (of regionale) normen die deze omzetten. Dit in afwachting van het oordeel van het HvJ (zie het onderdeel met betrekking tot de vordering tot schorsing).

VI.H Standpunt van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

207. De memorie die werd gepost op 8 januari 2021 voor de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor de vordering in schorsing geldt ook voor de vordering in vernietiging.

Eisers houden zich ter zake alle rechten om het Hof te vatten mocht de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest in de Memorie van repliek nieuwe argumenten inzake de vordering in vernietiging inroepen.

208. De Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest verwondert zich over de indeling van het verzoekschrift van eisers en laakt dat er zowel argumenten tot vernietiging worden ontwikkeld in afdeling IV als in afdeling VI.

Het onderscheid tussen deze afdelingen is dat in afdeling IV de effecten worden besproken die leiden tot een belemmering van fundamentele rechten en vrijheden. Dit met verwijzing naar rechtspraak en rechtsleer om de criteria voor belemmeringen aan te tonen met het oog op de te stellen prejudiciële vragen.

In afdeling VI wordt vervolgens onderzocht of er een redelijke verantwoording kan bestaan voor die opgeworpen belemmeringen. Dit vanuit de vereisten van de normdoelen van de geschonden normen. Er wordt besloten tot schending onder voorbehoud van het antwoord op de voorgestelde prejudiciële vragen.

- *Betreffende het beroepsgeheim :*

209. De Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest herneemt de motivering uit het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof (p. 11-13) dat slaat op conflicten van het beroepsgeheim van advocaten met :

- uitsluitingen van de vrijstelling inzake marktklare constructies,
- vrijstellingen wegens een eerdere melding,
- vrijstellingen wegens het beroepsgeheim waarbij dan aan meerdere vormvereisten dient te worden voldaan opdat deze vrijstelling effectief wordt.

Om daarna ter rechtvaardiging van deze verweten inbreuken op het beroepsgeheim uitgebreid te citeren uit de eigen memorie in tussenkomst voor de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest inzake het Vlaams omzettingsdecreet (p. 13 – 23). Daarin werden volgende argumenten uiteengezet (samengevat) :

- De omzettingwet, waarvan de bepalingen zijn overgenomen door de bestreden ordonnantie, sluit agressieve fiscale planning uit als adviezen die naar de Belgische rechtstraditie binnen de grenzen kunnen vallen van het beroepsgeheim van intermediairs.
- De arresten nrs. 10/2008 van 23 januari 2008 en 114/2020 van 24 september 2020 van het Grondwettelijk Hof ondersteunen deze lezing waar het beroepsgeheim enkel beschermt tegen meldplichten uit hoofde van Anti-Witwas normen inzake de bepaling van de rechtspositie en verdediging / vertegenwoordiging in rechte.

Eisers betwisten deze stellingen die onverenigbaar zijn met de bewoordingen van de arresten nr. 114/2020 van 24 september 2020 en nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof. Deze arresten maken geen onderscheid naar de aard van het verleend fiscaal advies door een advocaat en stellen het normdoel van de bescherming van de vertrouwelijkheid van de bespreking tussen advocaten en cliënten voorop.

Eisers herinneren eraan dat de voorbereidende werken van de omzettingwet geen onderscheid maken tussen advocaten en andere intermediairs bij de bespreking van het regime dat wordt ingevoerd. Dit regime dat werd overgenomen door de bestreden ordonnantie is niet toepasbaar op advocaten, minstens niet redelijk verantwoord daartoe.

- Van een beschermde activiteit geen sprake is bij marktklare constructies, die structuren betreffen van een voordelige fiscale planning die enkel dient te worden aanvaard door de relevante belastingplichtige. Het nagestreefde normdoel om agressieve fiscale planning tegen te gaan en daarmee de erosie van de belastbare basis, verantwoordt een ruime definitie van wat onder dergelijk begrip kan vallen.

Eisers verwijzen naar hun argumenten die stellen dat de artikelen 7 en 47 van het Handvest niet toelaten om een onderscheid te maken naar het soort van informatie dat wordt vernomen of verleend als advocaat. Deze artikelen verlenen hun bescherming tegen meldplichten van informatie die in die functie werd vernomen.

Fundamenteel is om hierbij het onderscheid te maken tussen de advocaat die marktklare constructie in eigen naam aanbiedt en de advocaat die hetzij de promotor die deze aanbiedt bijstaat, hetzij de relevante belastingplichtige bijstaat. In het eerste geval neemt de advocaat deel en handelt hij daardoor niet in die hoedanigheid. Er is dan geen vrijstelling van toepassing die dient te worden uitgesloten. In het tweede geval is de advocaat gemandateerd en handelt hij in die functie. Voor zover advocaten wettig onderworpen zijn aan een meldplicht is er dan een onvoorwaardelijke vrijstelling vereist voor de toepassing van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

- Het beroepsgeheim van advocaten dient te wijken voor een dwingende reden van algemeen belang om belastingontduiking van jaarlijks 1.000 miljard euro tegen te gaan. Waarbij de opheffing van het geheim strikt evenredig is geregeld door het regime dat de bestreden ordonnantie invoert met verwijzing naar overwegingen 2 tot 4 van de bestreden Richtlijn vanuit de noodzaak voor Lidstaten om zo beter budgettaire doelstellingen te behalen en de wettigheid na te gaan van tot dan onbekende constructies.
- Een handeling van fiscale optimalisatie is wettig maar daarom nog niet gerechtvaardigd (voetnoot 17, p. 19).

Ook op deze punten verschillen eisers van visie met de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest ; belastingontduiking is geen belastingontwijking. Een advocaat die zich leent tot belastingontduiking handelt niet langer naar de wet en kan zich niet op een beroepsgeheim beroepen voor die handelingen. Dit belang kan dan ook niet worden opgeworpen om een afbreuk te verantwoorden van de vertrouwelijkheid van besprekingen die niet als oogmerk hebben om de fiscale wet te schenden.

Inzake de discussie over het primair Unierecht en de fundamentele vrijheden wordt hierna gewezen op de uiteindelijke vereiste voor wetgeving die wordt aangenomen op basis van de meldingen om een kunstmatig element te weerhouden ter verantwoording. Dit om de belemmering op de uitoefening van een fundamentele vrijheid te verantwoorden waarop de grensoverschrijdende constructie uit zijn aard een beroep doet. Zonder een kunstmatig element is er overigens sprake van willekeur in wat er al dan niet onder een agressieve fiscale planning kan worden begrepen. Dergelijk kunstmatig element valt onder de algemene omschrijving van de Anti-Misbruik Richtlijn. Deze algemene toepassing wordt letterlijk vermeld in de overwegingen bij de bestreden Richtlijn. Handelingen of constructies die niet onder de Anti-Misbruik Richtlijn vallen, kunnen zo vanuit het normdoel van de bestreden Richtlijn dat in overeenstemming met het VWEU dient uitgelegd, niet aan een meldplicht worden onderworpen. Immers vormt dus meldplicht op zich ook reeds een te verantwoorden belemmering.

De vraag of een wettige fiscale optimalisatie rechtvaardig is, betreft een morele vraag waarop het antwoord kan verschillen van persoon tot persoon. Daartoe dienen wetten om wat wenselijk is en wat niet wenselijk is af te bakenen met respect voor de grondrechten. Wat wel zeker is dat in dit alles de cliënt krachtens de normdoelen van de artikelen en 47 van het Handvest gerechtigd is op de vertrouwelijkheid van zijn bespreking met diens advocaat wanneer hij dergelijke wettige fiscale optimalisatie vanuit zijn persoonlijke keuze of noodzaak overweegt.

- De bestreden Richtlijn om die redenen Lidstaten niet verplicht om vrij te stellen uit hoofde van het beroepsgeheim maar een mogelijkheid daartoe openlaat. Dit met verwijzing naar het werkwoord 'kan' in de Nederlandse versie van de Bestreden Richtlijn.

Opnieuw kunnen eisers deze stelling niet volgen ; in de Engelse versie van de bestreden Richtlijn wordt het woord 'may' gebruikt dan kan worden begrepen als 'mogen' in de zin van een toelating in plaats van 'kunnen' als een keuze. Het betreft een vertaling waarbij 'kunnen' die te worden begrepen met de bedoeling van een toelating te verlenen tot vrijstelling als voldaan is aan bepaalde voorwaarden. Dit wanneer wordt gehandeld binnen de grenzen van het beroepsgeheim naar de rechtstraditie van die Lidstaat. In dat geval is het geen keuze om al dan niet vrij te stellen. Het is de enige uitlegging van de bestreden Richtlijn die in overeenstemming is met de vereisten van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

- De advocaat die een fiscale montage uitwerkt in de vorm van een marktklare constructie moet daarom zelf gehouden kunnen worden tot melding. Dit betreft een vorm van 'strikt evenredige opheffing'.

Een advocaat die een marktklare constructie in eigen naam aanbiedt handelt niet als een advocaat en kan om die reden geen vrijstelling inroepen. Er is dan ook geen noodzaak tot opheffing van een beroepsgeheim als er geen is. De bestreden Richtlijn voorziet ten andere in geen uitsluiting van de vrijstelling (opheffing) van het beroepsgeheim van intermediairs.

210. Gelet op de weerlegging van het gevoerde verweer van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, behoort het om op basis van het vastgestelde conflict tussen het primair Unierecht en bestreden Richtlijn inzake de behandeling van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten de **IVde** prejudiciële vraag integraal voor te leggen aan het HvJ.

- *Betreffende het primair Unierecht, de fundamentele vrijheden en de private levenssfeer :*

211. Volgens de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest rechtvaardigt de doelstelling van 'eerlijke belastingen' het ingevoerd regime (punt 15.3, p. 24). Eisers tonen bovendien niet aan waarom de wezenskenmerken geen potentieel risico van belastingontduiking kunnen inhouden en zetten dit gehele middel uiteen in weinig begrijpelijke, uiterst

abstracte bewoordingen.

Eisers repliceren dat inzake het primair Unierecht en de toepassing die ervan wordt voorgestaan door het HvJ het onmogelijk is om in concrete bewoordingen een argumentatie op te bouwen over abstracte principes. Eisers citeren meerdere bepalingen uit het VEU en het WWEU die zich moeilijk verhouden tot het door de bestreden Richtlijn ingevoerde regime. Eisers citeren uitgebreid relevante rechtspraak van het HvJ met opgave van de criteria die in die arresten worden weerhouden inzake de belangenafweging tussen de belangen van de Lidstaten, de Verdragen en de burgers. Vervolgens tonen eisers aan dat aan die criteria niet is voldaan door de bestreden Richtlijn om uit hoofde van dat conflict tussen Europese normen de prejudiciële vragen I en II aan het HvJ te verantwoorden.

212. Eisers verzetten zich niet tegen eerlijke belastingen. Zij vragen evenwel dat belastingen wettig zijn. Dit ook naar primair Unierecht. Er weze aan herinnerd dat grensoverschrijdende constructies per definitie een beroep doen op de fundamentele vrijheden. Het normdoel van de bestreden Richtlijn is om Lidstaten toe te laten om hun wetgeving vroeger aan te passen door eerdere meldingen van mogelijke agressieve fiscale planning.

Echter mag daarbij niet uit het oog worden verloren dat indien een Lidstaat dergelijke wetgeving aanneemt, deze op zijn beurt geen belemmering mag vormen op een fundamentele vrijheid. Naar de door eisers geciteerde rechtspraak van het HvJ is een kunstmatig element vereist in een constructie om aan die constructie het voordeel te kunnen ontzeggen dat het Unierecht eraan verleent⁶⁴.

Met andere woorden ; nationale wetgeving die aan een grensoverschrijdende constructie het beoogde fiscale oordeel wenst te ontnemen in overstemming met het Unierecht zal zich vanuit dat de aanwezigheid van een kunstmatig gegeven moeten kunnen verantwoorden. Vandaar de fundamentele vraag die eisers opwerpen met hun verwijzing naar de Anti-misbruik Richtlijn als het meer geschikte instrument en hun kritiek op de te ruime omschrijving van wezenskenmerken⁶⁵ en de effecten ervan voor belemmeringen op de fundamentele vrijheden en de private levenssfeer.

213. Waar het een legitiem belang is voor overheden om eerlijke belastingen te beogen in de bijdragen die worden gevraagd van burgers, is het tevens een legitiem belang van die burger om de proportionaliteit en de wettigheid van wetten in vraag te stellen die een belemmering invoeren op rechten en vrijheden die door hogere rechtsnormen worden beschermd.

Het is aan de magistraat die belast is met de bewaking en toepassing van de

⁶⁴ HvJ, 26 februari 2019, zaken C-118/16 in het geding Denemarken I en C-299/16 in het geding Z Denemarken APS, EU:C:2019:134 en HvJ, 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16, *Deister en Jugler Holdings t. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

⁶⁵ Die niet voldoen aan de vereisten van duidelijke normen voor de toepassing van Unierecht : HvJ van 7 juni 2005, C-17/03, *VEMW*, EU:C:2005:362, § 80, HvJ, 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, EU:C:2012:415, § 58-59 en 16 februari 2012, C-72/10 en C-77/10, *Costa en Cifone*, ECLI:EU:C:2012:80, § 74).

hogere rechtsnormen om daarbij deze belangen af te wegen. Eisers zetten een logisch onderbouwde argumentatie uiteen die middels de **Iste en IId**e prejudiciële vragen de effecten van de bestreden Richtlijn wensen te zien afwegen door het HvJ ten opzichte van de door het primair Unierecht beschermde doelstellingen.

- *Betreffende de rechten van verdediging :*

214. Aangaande de middelen 'D' tot 'E' met betrekking tot onduidelijke definities inzake intermediairs en hun meldplicht en het middel 'F' met betrekking tot retroactieve effecten die beginselen inzake de rechten van verdediging schenden, wordt door de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest opgeworpen dat (p. 24 – 26) :

- Ingevolge het BEPS-actieplan nr. 12 van de OESO er een verantwoording is om de twee categorieën van intermediairs te onderwerpen aan een meldplicht. Doordat er geen actieve zoekplicht is deze verplichting proportioneel voor de tweede categorie van intermediairs.

215. Eisers verwijzen naar hun eerdere argumenten dat de bestreden bepalingen niet voorzien een meldplicht te beperken omwille van het ontbreken van een actieve zoekplicht. Dat de bestreden Richtlijn de elementen die een melding moet bevatten opsomt en zich zo verzet tegen een gedeeltelijke melding om reden van een niet-actieve zoekplicht. Zodat er enkel een proportioneel verantwoorde meldplicht kan bestaan voor promotoren of voor die intermediairs waarvan de prestatie kritiek is voor de constructies, zodat zij contractueel toegang hebben tot alle nodige informatie en kunnen worden geacht over een helikopterzicht te beschikken om zowel het beoogde fiscaal voordeel als alle andere noodzakelijke elementen voor de melding te kennen.

Met dit criterium sluiten eisers naadloos aan op het BEPS-actieplan nr. 12 dat een onderscheidt maakt tussen promotoren, 'material advisors' (een USA concept dat een minimale inkomstengrens vereist door de bijstand verleend aan een promotor) en advisors (die verleent contractuele bescherming aan de promotor) (p. 35, nr. 71, actieplan nr. 12). Er is geen meldingsplicht voor advisors, enkel material advisors of tussenpersonen die redelijkerwijze geacht kunnen worden kennis te hebben van de belasting gevolgen van de constructie zijn dat actieplan onderworpen aan een meldplicht (p. 75, nr. 253, actieplan nr. 12).

De definities in de bestreden Richtlijn en de omzetting ervan door de bestreden ordonnantie gaan beduidend verder in de meldplicht zonder een redelijke verantwoording waarom de betrokkenen in staat kunnen worden geacht toegang te hebben tot alle nodige informatie voor een volledige en juiste melding om niet te worden blootgesteld aan een ontradende sanctie.

216. Inmiddels staat het meldingsformulier op de website. Daarin worden gegevensgebieden aangeduid als 'mandatory' (verplichtend) of 'optional' (keuze). Zijn ondermeer verplicht in te vullen bij de melding :

- Alle rechtsgebieden waarin de grensoverschrijdende constructie aanwezig is, samen met de omschrijving van een doorzichtige 'offshore' constructie, een CRS-ontwijkingsmechanisme.
- Het wezenskenmerk dat tot melding verplicht met uitleg hoe dit een belastingvoordeel kan opleveren.
- De gegevens die toelaten om iedereen te identificeren die de grensoverschrijdende constructie kan kennen (p. 36 handleiding) alsook van de voornaamste elementen van de constructie en een benaming ervan.
- Of een intermediair is vrijgesteld van melding.
- ..

Een onjuiste of onvolledige melding is voorzien op ontradende boetes. Geen melding indienen is voorzien op nog hogere boetes. Het is dus niet proportioneel om zomaar een meldingsplicht aan deze intermediairs op te leggen, noch om hen te bestraffen, die zich niet verzekerd weten tot de toegang tot alle benodigde informatie.

- Het middel met betrekking tot rechtsonzekerheid van de aanvang de termijn om te melden is op een onduidelijke wijze uitgewerkt.

Eisers menen dat zij dit middel op een duidelijke wijze hebben uiteengezet. Dit met verwijzing naar de logische vereiste voor bestraffing dat een persoon enkel kan gehouden zijn tot melden vanaf het ogenblik dat deze zelf een daad stelde en dit op een wijze waaruit objectief genomen de bedoeling kan worden afgeleid om een meldingsplichtige fase af te ronden (conceptie / voorbereiding / opvolging) dan wel aan te vatten (implementatie). Dan wel een specifieke tussenkomst werd voltooid. Geen van deze beide criteria zijn precies genoeg omschreven in de bestreden normen die van straffen zijn voorzien.

- Er is geen retroactieve werking, nu het een toekomstige meldplicht betreft van reeds gestelde handelingen. Dit werd ook zo bevestigd door de Raad van State in de voorbereidende werken bij de omzettingwet.

Eisers vragen zich af waarom de omzettingwet dan bepaalt dat er in een lichtere sanctie dient te worden voorzien inzake een meldplicht die teruggaat tot feiten gesteld vanaf 25 juni 2018 ? Eisers behouden hun argumentatie inzake de vereiste dat men moet weten welke gevolgen handelingen hebben op de dag dat men deze stelt. Formele verplichtingen die betrekking hebben op die handelingen dienen dan ook gekend te zijn op die dag om deze overeenkomstig te kunnen documenteren uit hoofde van die formele verplichtingen.

Handelingen uit het verleden worden gemeld met naam en toenaam van alle betrokkenen, hun belastinggegevens in hun land, hun adressen, hun juridische verhoudingen in het verleden, en dus geen loutere toekomstige handelingen. Dergelijke documentatie kon niet gebeuren op basis van een aankondiging van toekomstig te omschrijven meldplichten en schendt zo de rechten van verdediging van de betrokkenen.

217. Ten overvloede herinneren eisers bij deze discussie inzake de rechten van verdediging aan de vereisten die het HvJ stelt aan normen van het Unierecht ; Unierecht kan geen toepassing vinden indien het de betrokkenen niet toelaat om met zekerheid hun rechten en plichten te bepalen.

Het behoort derhalve om het HvJ te vatten met de **IIIde** prejudiciële vraag of de bepalingen van de bestreden Richtlijn die verplichtend moeten worden omgezet door de Lidstaten voldoen aan de vereisten van het Handvest voor de wettigheid van op straffen gestelde normen.

- *Betreffende de omzetting door de bestreden ordonnantie :*

218. Het eerste middel 'A' van eisers inzake schending van de normdoelen van de federale loyautéit en de Belgische Economische en Monetaire Unie door het persoonlijk territoriaal aanknopingspunt voor de meldplicht, wordt tegengesproken (nr. 15.1, p. 23) door de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Dit met verwijzing naar een arrest van de Raad van State dat de regel herneemt dat indien een gewest de dienst van de belasting heeft overgenomen, de federale overheid niet langer bevoegd is.

Eisers kunnen deze repliek niet kaderen ; de regelen waarvan zij de schending inroepen met dit middel staan ingeschreven in de Grondwet en gelden als dusdanig voor zowel de federale overheid als de gewesten bij de uitoefening van hun respectievelijke bevoegdheden.

Er is geen rechtvaardiging aangevoerd door de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor de bevoegdheid en de noodzaak om een persoonlijk territoriaal aanknopingspunt in te voeren uit hoofde van een – onbestaande - meervoudige meldplicht.

219. Het middel 'B' van eisers inzake het ontbreken van het normdoel om de omzetting naar gewestelijke en lokale belastingen te verantwoorden, wordt summier weerlegt (punt 15.3, p. 24) met als rechtvaardiging een verkeerde lezing van de bestreden Richtlijn door eisers. Er is volgens de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wel degelijk een plicht tot omzetting voor gewestelijke en lokale belastingen uit hoofde van de bestreden Richtlijn.

Eisers verwijzen naar hun argumenten die het tegendeel stellen in dit middel en het middel 'C.1'. Bij gebrek aan bewijs van een ernstig inkomstenverlies dat wordt geleden door grensoverschrijdende constructies in de materie waarin wordt omgezet, ligt er in toepassing van artikel 172 van de Grondwet geen doel voor die de toepassing van deze formele fiscale regels kan rechtvaardigen in

die materie.

Het behoort dan om de bestreden ordonnantie in zijn geheel te vernietigen.

VII. DE VORDERING TOT SCHORSING

220. Volgens de constante rechtspraak van het HvJ, vereist artikel 267 VWEU voor zijn doeltreffendheid dat nationale rechtscolleges op elk moment van de procedure prejudiciële vragen moeten kunnen stellen. Het betreft een procedurele verplichting met directe werking, zoals nogmaals bevestigd in een arrest van 26 maart 2020 van het HvJ ⁶⁶ :

“55 In dit verband moet echter in herinnering worden gebracht dat uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat de hoeksteen van het bij de Verdragen ingestelde rechterlijke systeem wordt gevormd door de prejudiciële procedure van artikel 267 VWEU, die tot doel heeft de eenvormige uitlegging van het Unierecht te verzekeren door een dialoog van rechter tot rechter tot stand te brengen tussen het Hof en de rechterlijke instanties van de lidstaten, en die aldus de mogelijkheid biedt de coherentie, de volle werking en de autonomie van het Unierecht te verzekeren en, in laatste instantie, de eigenheid van het door de Verdragen geschapen recht in acht te nemen (advies 2/13 van 18 december 2014, EU:C:2014:2454, punt 176, en arrest van 24 oktober 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, punt 41).

*56 Volgens eveneens vaste rechtspraak van het Hof kent artikel 267 VWEU de nationale rechterlijke instanties de meest uitgebreide bevoegdheid toe om zich tot het Hof te wenden indien zij menen dat een bij hen aanhangig geding vragen over de uitlegging of de geldigheid van bepalingen van het recht van de Unie opwerpt waarover ter beslechting van het bij hen aanhangige geding moet worden beslist. **De nationale rechterlijke instanties mogen die bevoegdheid overigens uitoefenen op elk tijdstip in de procedure dat zij daarvoor geschikt achten** (arresten van 5 oktober 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punt 26, en 24 oktober 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).*

57 Een regel van nationaal recht mag een nationale rechter dus niet beletten van die mogelijkheid gebruik te maken. Deze mogelijkheid is immers inherent aan het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van samenwerking tussen de nationale rechters en het Hof en aan de bij die bepaling aan de nationale rechters toebedeelde taak om het Unierecht toe te passen [arrest van 19 november 2019, A. K. e.a. (Onafhankelijkheid van de tuchtkamer van de Sąd Najwyższy), C-585/18, C-624/18 en C-625/18, EU:C:2019:982, punt 103 en aldaar aangehaalde rechtspraak].”

Indien het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag stelt en vaststelt dat er sprake is van belemmeringen door een bestreden richtlijn jegens één of meerdere doelstellingen van de Europese Unie, vereist artikel 19 § 1 (1) VEU

⁶⁶ HvJ, 26 maart 2020, zaken C-558/18 en C-563/18, *Miasto Lowicz t. Prokurator Generalny*, EU:C:2020:234, §§ 54 tot 56).

dat dan die gevolgen worden geschorst in afwachting van het antwoord inzake de wettigheid. Dit teneinde een effectieve bescherming te verzekeren voor die doelstellingen van het Unierecht. Eisers voeren aan dat dit een tweede directe verplichting betreft voor nationale rechtscolleges, in de mate dat dit nationaal rechtcollege de bevoegdheid heeft om die nationale norm die betwiste Europese norm omzet te vernietigen. De bevoegdheid om te vernietigen houdt de bevoegdheid in om te schorsen. Er is voldaan aan deze twee voorwaarde in huidige zaak.

In de mate dat de bijzondere wet geen schorsing voorziet bij het stellen van een prejudiciële vraag die wordt gesteld nadat een debat ten gronde werd gevoerd, kan er niet worden verwezen naar de artikelen die de voorafgaande fase regelen van een vordering tot schorsing die voorafgaat aan een debat ten gronde betreffende de vordering van vernietiging. Dit zou er immers toe leiden dat de nationale wet van dwingender aard is dan de artikelen 2, 4(3) en 19 § 1 (1) VEU.

VII.A. De norm die de vordering tot schorsing verantwoordt.

- *Het Verdrag van de Europese Unie :*

221. De artikelen 2, 4 alinea 3 (of 4(3)), 6 en 19 van het Verdrag van de Europese Unie (hierna VEU) bepalen :

Artikel 2

De waarden waarop de Unie berust, zijn eerbied voor de menselijke waardigheid, vrijheid, democratie, gelijkheid, **de rechtsstaat en eerbiediging van de mensenrechten**, waaronder de rechten van personen die tot minderheden behoren. Deze waarden hebben de lidstaten gemeen in een samenleving die gekenmerkt wordt door pluralisme, non-discriminatie, verdraagzaamheid, rechtvaardigheid, solidariteit en gelijkheid van vrouwen en mannen.

Artikel 4 (3)

3. Krachtens het beginsel van loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien.

De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

De lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie en onthouden zich van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.

Artikel 6

1. De Unie erkent de rechten, vrijheden en beginselen die zijn vastgesteld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000, als aangepast op 12 december 2007 te Straatsburg, dat dezelfde juridische waarde als de Verdragen heeft.

De bepalingen van het Handvest houden geenszins een verruiming in van de bevoegdheden van de Unie zoals bepaald bij de Verdragen.

De rechten, vrijheden en beginselen van het Handvest worden uitgelegd overeenkomstig de algemene bepalingen van titel VII van het Handvest betreffende de uitlegging en toepassing ervan, waarbij de in het Handvest bedoelde toelichtingen, waarin de bronnen van deze bepalingen vermeld zijn, terdege in acht genomen worden.

2. De Unie treedt toe tot het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Die toetreding wijzigt de bevoegdheden van de Unie, zoals bepaald in de Verdragen, niet.

3. De grondrechten, zoals zij worden gewaarborgd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en zoals zij voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben, maken als algemene beginselen deel uit van het recht van de Unie.

Artikel 19 (1)

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het Hof van Justitie, het Gerecht en gespecialiseerde rechtbanken. Het verzekert de eerbiediging van het recht **bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen**.

De lidstaten voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren.

Het artikel 2 VEU bepaalt dat de Rechtsstaat en dus de rechten van verdediging, deel uitmaken van de doelstellingen van de Europese Unie. Het Verdrag van de werking van de Europese Unie (hierna VWEU), organiseert de bescherming van de fundamentele vrijheden die tot doel hebben om de eengemaakte markt te bevorderen.

222. In 2019 bemerkt de auteur Spieker⁶⁷ (zie de uittreksels uit dit artikel in bijlage) dat de waarden van de Europese Unie in de verdragen worden uitgedrukt als 'bevoegdheden' of als 'doelstellingen'. De waarden die worden opgesomd door het artikel 2 VEU zijn volgens deze auteur een noodzakelijk onderdeel van het Unierecht en vormen een afzonderlijke wettelijke categorie die nog dient te worden bepaald. Systemische tekortkomingen die deze waarden betreffen verplichten onder het artikel 4 (3) VEU tot een loyale en oprechte samenwerking die van toepassing is op de Europese instellingen en het Hof van Justitie zelf, en via het artikel 19 VEU op de nationale rechtscolleges.

Deze auteur meent dat sedert het arrest van 27 februari 2018 van het Hof van Justitie⁶⁸, hierna aangehaald, dat de waarden ingeschreven in het artikel 2 VEU-doelstellingen zijn in de zin van het artikel 4(3) VEU die rechtvaardigen

⁶⁷ Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis'. *German Law Journal*, 2020, p. 1182 - 1213.

⁶⁸ HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Comptas*, ECLI:EU:C:2018:117

dat een systeem van opvolging en gedwongen toepassing door de nationale rechtscolleges wordt opgelegd⁶⁹.

De inbreuken tegen het beroepsgeheim van de advocaten, dat erkend is als één van de onmisbare beginselen voor de goede werking van de Rechtsstaat en dus als een doelstelling van de Europese Unie (de Rechtsstaat) vormen derhalve systemisch tekortkomingen waaraan de nationale rechtscolleges effectief dienen te verhelpen in toepassing van de artikelen 2, 4(3) en 19 VEU.

Een nationale procedureregeling die een effectief middel tot bescherming van een doelstelling van de Europese Unie uitsluit, schendt derhalve de voorrang van het primair Unierecht op nationale procedureregels.

223. In 2020, herinneren P. Van Elsuwege en F. Gremmelprez⁷⁰ eraan dat de Rechtsstaat de hoeksteen is van de Europese juridische orde. Sinds het Verdrag van Lissabon nemen de waarden die zijn ingeschreven in het artikel 2 VEU een steeds groter belang in de rechtsspraak van het Hof van Justitie en zien zij zich de rol toebedeeld van behoeder van de Rechtsstaat in de Europese juridische orde. De Rechtsstaat is, sedert het Verdrag van Lissabon, een doelstelling van de Europese Unie naast de verwezenlijking van een zone van vrijheid, veiligheid en rechtvaardigheid binnen de grenzen, de eengemaakte markt en de economische en monetaire unie.

Een inbreuk begaan door een Lidstaat tegen de Rechtsstaat tast de basis aan van de Europese juridische orde, dit zowel op Europees niveau als op nationaal niveau (verwijzing naar D. Kochenov, 'Europe's Crisis of Values', 15, *University of Groningen Faculty of Law Research Paper Series* (2014), p. 4). De Rechtsstaat vereist een effectieve toepassing van het recht van de Europese Unie zodat in voorlopige maatregelen dient te worden voorzien. Deze auteurs verwijzen naar de Beschikking van 17 december 2018 tot versnelde

⁶⁹ Spieker LD (2019), *l.c.*, p. 1207, 1212 en 1213: "Second, the CJEU seems to develop the diffused and decentralized EU judicial network into a value monitoring and enforcement mechanism. Today, violations of operationalized Union values can reach the CJEU not only via infringement proceedings initiated by the Commission (constellation in *Commission v. Poland*) but also through preliminary reference procedures – either by "brave" national courts directly against national measures (constellation in *ASJP*) or by courts in other Member States assessing cooperation with backsliding Member States under mutual recognition regimes (constellation in *L.M.*). (...) A such, Article 2 could become the core of a European Constitutional threatening the federal equilibrium established in the Treaties. (...) Finally, as proposed by the Reverse Solange doctrine, the Court's "Organkompetenz" to review Article 2 TEU value compliance in the Member States could be subject to a presumption of conformity accompanied by a high threshold for this rebuttal. Such a threshold could be fixed on the level of systemic deficiencies (...) such a presumption could be derived from the principle of mutual trust (...) Mutual trust is based on or at least intrinsically linked to the principle of loyal and sincere cooperation in Article 4 (3) TEU. (...) The judgement *ASJP* especially represents a veritable stepping stone towards a strong 'union of values' – a judgement on par with *van Gend en Loos*, *Costa/Enel*, or *Les Verts*. Its groundbreaking potential cannot be overemphasized. With *ASJP*, the Court achieved to breathe life into the Union's common values – it paved the way for their judicial application in the EU value crisis. In sum, the Court's stance in *ASJP* could be understood as making Article 2 TEU judicially applicable by operationalizing it through specific provisions of EU law without, losing its unrestricted scope. Due to this mutual amplification, any Member State act can be scrutinized under the operationalized Article 2 TUE – albeit under very restrictive conditions and only in very exceptional circumstances."

⁷⁰ Peter Van Elsuwege en Femke Gremmelprez, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', *European Constitutional Law review*, 16:8)32, 2020, Cambridge University Press.

instaatstelling die werd uitgesproken in de zaak C-619/18 die door de eisers in hun verzoekschrift tot annulering van de bestreden ordonnantie wordt ingeroepen⁷¹.

Deze auteurs herinneren aan de arresten *Rosneft* en *H. t. de Raad en de Commissie* van het HvJ⁷² die aan het artikel 19, §1, 1^{ste} lid VEU een gevolg van algemene bevoegdheid verlenen om in alle materies toe te zien op de uitlegging en de toepassing van de verdragen, terwijl het artikel 19, §1, 2^{de} lid VEU tot doel heeft om de Lidstaten te verplichten om in een effectieve rechtsbescherming te voorzien in die domeinen waar Unierecht van toepassing is. Zij overwegen dat het HvJ in toepassing van de artikelen 19, §1, 1^{ste} lid VEU en artikel 267(1) TFUE, de bevoegdheid heeft om verdragen te interpreteren en de geldigheid te beoordelen van de handelingen van instellingen, organen, kantoren of agentschappen van de Europese Unie.

Zij bemerken dat de ingeroepen beginselen inzake het behoud van de Rechtsstaat in Polen en Hongarije enkel het begin vormt van ruimere bedenkingen over het begrip en de bescherming van de Rechtsstaat in de Europese juridische orde en besluiten dat het artikel 19 VEU een onderscheid maakt tussen de effectieve *toepassing* van het Unierecht en de effectieve *rechtsbescherming* in die domeinen waar het Unierecht van toepassing is⁷³.

224. Deze recente rechtsleer bevestigt de uitlegging die door eisers zal worden ingeroepen in het verzoekschrift tot vernietiging aan recente arresten van het HvJ. Waarden die staan ingeschreven in verdragen, vormen doelstellingen van de Europese Unie. Hun toepassing wordt beheerst door het artikel 19, § 1, 1^{ste} lid VEU en niet door het artikel 19, §1, 2^{de} lid VEU.

Het artikel 19, § 1, 1^{ste} lid VEU vereist, samengelezen met het artikel 4 (3) VEU, dat nationale rechtscolleges de doelstellingen waarborgen die staan ingeschreven in het artikel 2 VEU en de handelswijzen voorgeschreven door het artikel 4 (3) VEU teneinde deze doelstellingen te bereiken en deze te beschermen.

In aanwezigheid van een nationale (of regionale) norm die van aard is om een aantasting te vormen van één van de doelstellingen van de Europese Unie die zijn ingeschreven in een verdrag, door de omzetting die wordt verleend aan een handeling van een Europese instelling, vereist een effectieve toepassing van het verdrag dat de betrokken Lidstaat deze nationale (of regionale) norm schorst. Het betreft een andere vorm van bescherming dan deze georganiseerd door het artikel 19, § 1, 2^{de} lid VEU en waarvan de voorrang op nationale procedureregels de effectieve bescherming moet verzekeren. Dit in

⁷¹ Zie de voetnoten onderaan de bladzijden, n° 8 en 14 – zie onderdeel VII van dit verzoekschrift

⁷² HvJ, 19 juli 2016, zaak C-455/14, *H. t. de Raad en de Commissie*, EU:C:2016:212 en HvJ, 28 maart 2017, zaak C-72/15, *Rosneft*, EU:C:2016,381.

⁷³ Peter Van Elsuwege en Femke Gremmelprez, *I.c.*, p. 31 : " *The principles of effective application of EU law and effective judicial protection in the fields covered by EU law are increasingly used as the two main cornerstones of the rule of law in the EU legal order. It is noteworthy that the entire procedural toolbox has been used to defend these core principles. As well as infringement actions under Article 258 TFUE as the request for preliminary reference under Article 267 TFEU, the use of interim measures under Article 279 TFEU is a significant development.*"

afwachting van het arrest van het HvJ dat de opgeworpen vragen door het nationaal rechtscollege zal beslechten met betrekking tot de wettelijkheid en de proportionaliteit van de handeling van de Europese instellingen in het licht van de verdragen – en meer bepaald in het licht van de doelstellingen van de Europese Unie die in die verdragen zijn ingeschreven.

Naar deze uitlegging van het VEU, ondersteund door recente arresten van het HvJ en de aangehaalde rechtsleer, is het nationaal rechtscollege dat bevoegd is om een nationale (of regionale) norm te vernietigen of te schorsen, er door het VEU toe verplicht om een tussenmaatregel uit te spreken indien zij een gevolg vaststelt dat van aard kan zijn om een aantasting te vormen aan één van de doelstellingen van de Europese Unie. Er kan ook worden opgemerkt dat zelfs indien dit een nieuwe toepassing betreft van het artikel 19, § 1, 1^{ste} lid VEU waarvan de juiste strekking nog dient te worden bepaald in de toekomstige rechtspraak van het HvJ, in de omstandigheden eigen aan de zaak, de doelstellingen waarvan de effectieve bescherming wordt vereist voor de toepassing van dit artikel, overeenkomen met die motieven die inzake worden ingeroepen om een versnelde instaatstelling te wettigen naar de rechtspraak van het HvJ.

Indien het dringend en noodzakelijk is om via een versnelde instaatstelling zo snel als mogelijk te verhelpen aan de juridische onzekerheid die ontstaat door het opgeworpen conflict tussen de Rechtsstaat als een objectief van de Europese Unie en een bestreden handeling van een Europese instelling, wettigt de bescherming van deze doelstelling tegelijk effectieve beschermingsmaatregelen van schorsing van de nationale (of regionale) norm die uitvoering verleent aan die betwiste handeling van de Europese instellingen.

Dat is samengevat de stelling die door eisers wordt voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof.

225. De doelstellingen van de Europese Unie vormen ook een onderdeel van het Unierecht voor de toepassing van het artikel 19 VEU. Door het arrest van 25 juni 2020, heeft het HvJ⁷⁴ artikel 19 VEU meermaals uitgelegd als een dubbele verplichting voor de nationale rechtscolleges :

*« Volgens artikel 19 VEU, dat het in artikel 2 VEU verankerde rechtsstaatbeginsel concretiseert, staat het aan **de nationale rechterlijke instanties en het Hof** om te waarborgen dat het Unierecht in alle lidstaten ten volle wordt toegepast en (*) dat de justitiabelen de effectieve rechtsbescherming genieten die zij aan dat recht ontnemen, waarbij het Hof bij uitsluiting bevoegd is om dit recht definitief uit te leggen [advies 1/17 van 30 april 2019, EU:C:2019:341, punt 111, en arrest van 19 november 2019, A. K. e.a. (Onafhankelijkheid van de tuchtkamer van de Sąd Najwyższy), C-585/18, C-624/18 en C-625/18, EU:C:2019:982, punt 167]. »*

(*) Het HvJ heft met dit arrest elke verdere dubbelzinnigheid op : ook de nationale rechtscolleges moeten in toepassing van het artikel 19 VEU *de volle*

⁷⁴ HvJ, 25 juni 2020, zaak C-14/19, CSUE t. Commissie, EU:C:2020:492, § 59

toepassing van het Unierecht waarborgen, naast *de effectieve rechtsbescherming voor wat de justitiabelen aan dat recht ontleen*. Het is op basis van dat eerst luik dat in het artikel 19 VEU is begrepen dat eisers de *volle toepassing van het Unierecht* vorderen, via de doelstellingen van de Europese Unie, als een directe werking van het VEU ten opzichte van het artikel 25 van de bijzondere wet die de duur van de schorsing beperkt tot drie maanden.

Het is voor eisers vanzelfsprekend dat het waarborgen van de volle toepassing van het Unierecht de nationale rechtscolleges verplicht om minstens te voorzien in een effectieve rechtsbescherming van de doelstellingen van de Europese Unie. Dit deel van het recht van de Europese Unie is van een algemeen belang in het gemeenschapsrecht. Dit betreft tegelijk de goede werking van de Rechtsstaat en de belangen of rechten die de rechtsonderhorigen uit deze doelstellingen verkrijgen. Tegelijk is de goede werking van de Rechtsstaat een voorafgaande voorwaarde aan de goede werking van de eengemaakte markt. Men zou de doelstellingen van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat kunnen vergelijken met een begrip van 'openbare orde' naar Belgisch recht waarvan het algemeen belang rechtvaardigt dat dit in elke stand van de procedure kan worden ingeroepen of door magistraten ambtshalve wordt opgeworpen.

- *Het Verdrag van de Werking van de Europese Unie :*

226. Voor de bescherming van de doelstellingen van de Europese Unie zijn de Verdragen van de Europese Unie en de werking van de Europese Unie van gelijke waarde. Het VWEU maakt een onderscheid tussen de bevoegdheden van de Europese Unie en deze van de Lidstaten.

Deze richtlijnen, zoals de bestreden Richtlijn, dient dit onderscheid in acht te nemen. De artikelen 2 en 6 VWEU verdelen de bevoegdheden naar volgende regels :

Artikel 2

1. In de gevallen waarin bij de Verdragen op een bepaald gebied een exclusieve bevoegdheid aan de Unie wordt toegedeeld, kan alleen de Unie wetgevend optreden en juridisch bindende handelingen vaststellen, en kunnen de lidstaten zulks slechts zelf doen als zij daartoe door de Unie gemachtigd zijn of ter uitvoering van de handelingen van de Unie.

2. In de gevallen waarin bij de Verdragen op een bepaald gebied een bevoegdheid aan de Unie wordt toegedeeld die zij met de lidstaten deelt, kunnen de Unie en de lidstaten wetgevend optreden en juridisch bindende handelingen vaststellen. De lidstaten oefenen hun bevoegdheid uit voor zover de Unie haar bevoegdheid niet heeft uitgeoefend. De lidstaten oefenen hun bevoegdheid weer uit voor zover de Unie besloten heeft haar bevoegdheid niet meer uit te oefenen.

3. De lidstaten coördineren hun economisch en werkgelegenheidsbeleid overeenkomstig de in dit Verdrag gestelde nadere regels, die de Unie bevoegd is vast te stellen.

4. De Unie is bevoegd om, overeenkomstig het Verdrag betreffende de Europese Unie, een gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid te bepalen en te voeren, met inbegrip van de geleidelijke bepaling van een gemeenschappelijk defensiebeleid.

5. Op bepaalde gebieden en onder de bij de Verdragen gestelde voorwaarden is de Unie bevoegd om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen, zonder evenwel de bevoegdheid van de lidstaten op die gebieden over te nemen.

De juridisch bindende handelingen van de Unie die op grond van de bepalingen van de Verdragen over die gebieden worden vastgesteld, kunnen generlei harmonisatie van de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inhouden.

6. De omvang en de voorwaarden voor de uitoefening van de bevoegdheden van de Unie worden geregeld door de bepalingen van de Verdragen over ieder van die gebieden.

Artikel 6

De Unie is bevoegd om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen. Dit geldt voor de volgende gebieden wat hun Europese dimensie betreft:

..

g) administratieve samenwerking.

- *Waarvan de schending door de bestreden norm wordt ingeroepen :*

227. De bestreden Richtlijn 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 (PB L 64 van 11 maart 2011, p. 1 – hierna de 'basis-Richtlijn DAC'), aangenomen op basis van de artikelen 2(5) et 6 (g) VWEU.

Deze basisrichtlijn vangt aan met de verwijzing naar :

"Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name de artikelen 113 en 115."

Om zo in die domeinen de noodzaak van maatregelen van administratieve samenwerking te motiveren, zonder daarbij de wetgeving of bestuursrechtelijke bepalingen van lidstaten te harmoniseren. Er worden zo geen minimale regels opgelegd inzake de informatie die van de belastingplichtigen moeten worden bekomen door de Lidstaten. Enkel de uitwisseling van de reeds wettelijk bekomen inlichtingen naar het nationaal recht wordt geharmoniseerd in de zin van de artikelen 2(5) en 6 (g) VWEU.

De bestreden Richtlijn is aangenomen op basis van artikel 115 VWEU en legt een eengemaakte regeling op in domeinen zoals het beroepsgeheim die kunnen worden aanzien als een eenvoudige administratieve samenwerking.

Het artikel 115 VWEU is een artikel in de zin van het artikel 2(5) VWEU ; de Europese Unie heeft geen bevoegdheid om wetgeving aan te nemen inzake directe belastingen dan vanuit het normdoel om instelling en de werking van de interne markt te bevorderen. Enkel in die mate kan de Richtlijn zich verantwoorden voor de regels die het invoert inzake de materie van de vennootschapsbelastingen vanuit de bevoegdheidsverdelende regel van artikel 2(2) VWEU. Dit middel van schending van de bevoegdheden wordt ingeroepen onder de punten C.1 en C.2 van het verzoekschrift tot vernietiging en betreft tevens een punt van uitlegging en toepassing van verdragen in de zin van het artikel 19 § 1, 1^{ste} lid VEU.

228. Andere grieven met betrekking tot de uitlegging en de toepassing van het VWEU betreffen de gevolgen op de fundamentele vrijheden en de private levenssfeer (beschermd door het 16(1) VWEU : *Eenieder heeft recht op bescherming van zijn persoonsgegevens*).

Deze andere grieven betreffen de uitlegging en de toepassing van het VWEU en hebben op zich genomen geen betrekking op het beroepsgeheim van de advocaten maar betreffen wel de cliënten van die advocaten en van de andere beroepen met een beroepsgeheim. Het luik dat de bescherming van de private levenssfeer betreft belangt ook eisers aan.

VII.B. De te beschermen doelstellingen in de Verdragen.

218. De artikelen 2, 4(3), in voorkomend geval samengelezen met artikel 6 en het Handvest, en het artikel 19 § 1 (1) VEU verplichten samen met de artikelen 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU, de nationale rechtscolleges om in aanwezigheid van een opgeworpen conflict tussen Europese normen, in een effectieve bescherming te voorzien van doelstellingen van de Europese Unie. Uit deze bepalingen kan afzonderlijke rechtsbasis worden afgeleid, die direct steunt op de verdragen.

Het normdoel van een effectieve bescherming vereist dan ook dat een voorlopige maatregel, in de vorm van de schorsing van een nationale (of regionale) norm, kan worden gevorderd voor nationale rechters met het daartoe vereiste belang, wanneer :

- Die eisers de hoedanigheid hebben van inwoners van een Lidstaat of aldaar een economische activiteit uitoefenen,
- waardoor zij doen blijken van een belang dat kan worden geraakt door de bestreden Richtlijn en de nationale (of regionale) norm van de Lidstaat die deze omzet,
- En het afdoende door hen werd aangetoond voor het nationale

rechtscollege dat de bevoegdheid heeft om een nationale (of regionale) norm te schorsen dat er een conflict bestaat of minstens een ernstige schijn van conflict kan bestaan tussen een norm van secundaire Unierecht en een norm van primair Unierecht,

- opdat het nationale rechtscollege door artikel 267 VWEU ertoe gehouden is om het HvJ te vatten met een prejudiciële vraag,
- en dit conflict een juridische onzekerheid in zich draagt die schaadt aan één van de doelstellingen van de Europese Unie, waaronder de goede werking van de rechtsstaat.

Het blijkt uit de hiervoor uiteengezette argumenten dat aan deze voorwaarden is voldaan teneinde een gehele of gedeeltelijke schorsing uit te spreken in afwachting van het antwoord op een prejudiciële vraag.

229. De bestreden ordonnantie en de bestreden Richtlijn worden verantwoord door het doel om verstoringen van de eengemaakte markt tegen te gaan door middel van grensoverschrijdende agressieve fiscale constructies die een beroep doen op de fundamentele vrijheden.

De gevolgen die door het verzoekschrift in vernietiging worden verweten aan de bestreden ordonnantie en de bestreden Richtlijn betreffen :

- Hun wetmatigheid en hun evenredigheid om een verstoring van de eengemaakte markt te bekampen (middelen C.2 en C.3).
- Hun wetmatigheid en hun evenredigheid om aantastingen in te voeren op de fundamentele vrijheden, de private levenssfeer en aan de rechten van verdediging (middelen C.2 tot F),
- Hun wetmatigheid en hun evenredigheid om aantastingen in te voeren voor de goede werking van de Rechtsstaat (middel G).

B.1.a) Ten behoeve van een effectieve bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat.

230. De bestreden normen komen op radicale wijze tussen in de rechtsverhouding tussen Belgische advocaten en hun cliënten en vormen zo aantastingen aan de beginselen die de goede werking van de Rechtsstaat verzekeren naar de rechtsspraak van hoge rechtscolleges. Deze gevolgen verplichten het HvJ en de nationale rechtscolleges ertoe om de goede werking van de Rechtsstaat te beschermen (**artikelen 2, 4(3) en 19 VEU**). Een effectieve bescherming vereist dat in aanwezigheid van normen die *prima facie* een aantasting kunnen vormen van de goede werking van de Rechtsstaat, aan die normen geen enkele voorlopige toepassing mag worden verleend.

Deze schorsing dient zich te beperken tot Belgische advocaten en hun betrekkingen met hun cliënten. De schorsing wordt zo op evenredige wijze beperkt ten opzichte van het risico dat de bestreden normen vormen voor de goede werking van de Rechtsstaat en behoort aangehouden te worden in afwachting van :

- hetzij de beslissing van het HvJ dat zegt dat de artikelen 2, 4(3) en 19 VWEU in de omstandigheden eigen aan de zaak geen dergelijke beschermingsmaatregel vereisen,
- hetzij, bij gebrek aan dergelijke beslissing, tot dat het Grondwettelijk Hof recht doet over het verzoekschrift in vernietiging dat eisers inroepen tegen de bestreden ordonnantie.

231. Eisers worden door de bestreden normen onderworpen aan verplichtingen van melding, kennisgeving en het verstrekken van inlichtingen die zijn voorzien van straffen (ontradende sancties).

Eisers roepen in het verzoekschrift tot vernietiging een conflict in tussen de vereisten van normen van primair Unierecht en de bestreden Richtlijn. Zij bekritisieren de wettigheid en de evenredigheid van de effecten op diverse doelstellingen van het Unierecht.

Het artikel 267 VWEU verplicht om het HvJ te vatten met dit type van geschil.

- *De verdragsrechtelijke verplichtingen van België inzake de doelstelling van de Rechtsstaat :*

232. Naar de bewoordingen van het arrest van 27 februari 2018⁷⁵ beslist het HvJ dat wanneer basisbeginselen van de Rechtsstaat worden aangetast, zowel het HvJ, de Lidstaten, als de nationale rechters de bescherming van die grondbeginselen moeten verzekeren (overwegingen 30, 32, 33 tot 36) :

*«30. Overeenkomstig artikel 2 VEU is de Unie gebaseerd op waarden, **zoals de rechtsstaat**, die de lidstaten gemeen hebben in een samenleving die onder meer door rechtvaardigheid wordt gekenmerkt. Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat het onderlinge vertrouwen tussen de lidstaten en, in het bijzonder, hun rechterlijke instanties, gebaseerd is op de fundamentele premisse dat de lidstaten een reeks gemeenschappelijke waarden delen waarop de Unie berust, zoals wordt gepreciseerd in artikel 2 VEU [zie in die zin advies 2/13 (Toetreding van de Europese Unie tot het EVRM) van 18 december 2014, EU:C:2014:2454, punt 168)].*

(..)

*32. Artikel 19 VEU, dat het in artikel 2 VUE verankerde rechtsstaatbeginsel concretiseert, vertrouwt het rechterlijk toezicht op de eerbiediging van de rechtsorde van de Unie niet alleen toe aan het Hof maar ook aan de rechters van de lidstaten [zie in die zin advies 1/09 (Overeenkomst over de invoering van een gemeenschappelijk stelsel voor octrooigeschillenbeslechting) van 8 maart 2011, EU:C:2011:123, punt 66; arresten van 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement en Raad*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 90, en 28 april 2015, *T & L Sugars en Sidul Açúcares/Commissie*, C-456/13 P, EU:C:2015:284, punt 45].*

33 De nationale rechters vervullen aldus, in samenwerking met het Hof, een taak die hun gezamenlijk is opgedragen om de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en de toepassing van de Verdragen te waarborgen [zie in die zin

⁷⁵ HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

advies 1/09 (Overeenkomst over de invoering van een gemeenschappelijk stelsel voor octrooigeschillenbeslechting) van 8 maart 2011, EU:C:2011:123, punt 69, alsmede arrest van 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement en Raad*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 99].

34. Het staat dus aan de lidstaten om, onder meer krachtens het in artikel 4, lid 3, eerste alinea, VEU genoemde beginsel van loyale samenwerking, de toepassing en de eerbiediging van het recht van de Unie op hun grondgebied te waarborgen [zie in die zin advies 1/09 (Overeenkomst over de invoering van een gemeenschappelijk stelsel voor octrooigeschillenbeslechting) van 8 maart 2011, EU:C:2011:123, punt 68]. Daartoe, en zoals artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU bepaalt, voorzien de lidstaten voor de justitiabelen in de nodige rechtsmiddelen om een daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het Unierecht vallende gebieden te verzekeren. **De lidstaten moeten dus voorzien in een stelsel van beroepsmogelijkheden en procedures dat de eerbiediging van het fundamentele recht op daadwerkelijke rechtsbescherming op de voornoemde gebieden kan verzekeren** (zie in die zin arrest van 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement en Raad*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punten 100 en 101 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35. **Het beginsel van daadwerkelijke bescherming** van de rechten die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen en waarnaar artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU verwijst, is immers **een algemeen beginsel van Unierecht dat uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten voortvloeit** en dat is neergelegd in de artikelen 6 en 13 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, dat op 4 november 1950 te Rome werd ondertekend, en meer recentelijk in artikel 47 van het Handvest (zie in die zin arresten van 13 maart 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, punt 37, en 22 december 2010, *DEB*, C-279/09, EU:C:2010:811, punten 29-33).”

36. Het is inherent aan het bestaan van een rechtsstaat dat er effectieve rechterlijke toetsing bestaat om de naleving van de bepalingen van Unierecht te verzekeren (zie in die zin arrest van 28 maart 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak). »

De doelstelling van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat die aanleiding gaf tot dit arrest betreft zowel de rechten van de rechtsonderhorigen, zoals de private levenssfeer of de rechten van verdediging, maar ook de bescherming van de fundamentele van een democratische samenleving.

233. Eisers vorderen, in geval van een prejudiciële vraag aan het HvJ, een schorsing van de gevolgen van de bestreden ordonnantie op grond van de verdragsrechtelijke verplichtingen van België onder de artikelen 2, 4 (3) en 19 VEU.

Het verzekeren van een daadwerkelijke bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat is een verdragsrechtelijke verplichting ex de artikelen 2, 4(3) en 19 VEU die als rechtsgrond niet is voorzien door de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof. Krachtens de directe werking van het VEU heeft het Grondwettelijk Hof de rechtsmacht en de verplichting om deze daadwerkelijke bescherming te verzekeren van zodra het beroepsgeheim dat eigen is aan de

advocaat als een essentieel onderdeel wordt aanzien voor de goede werking van de Rechtsstaat.

De gevorderde schorsing is proportioneel beperkt tot de gevolgen van de bestreden normen op de goede werking van de rechtsstaat door enkel die verplichtingen te doen schorsen met betrekking tot advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde en hun cliënten.

234. Het Grondwettelijk Hof heeft met de bewoordingen van haar arrest van 24 september (GwH, nr. 114/2020, 24 september 2020) in toepassing van de artikelen 10, 11, 12 van de Grondwet, de artikelen 6 en 8 EVRM en de artikelen 7 en 47 van het Handvest geoordeeld dat naar de Belgische rechtstraditie er verhoogde vereisten van bescherming gelden voor het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten (overwegingen B.9.1 en B.11) :

- Het betreft een van de basisbeginselen waarop de rechterlijke ordening van een democratische samenleving rust,
- dat een onderdeel van de fundamentele rechten,
- en dat in aanwezigheid van sanctionerende normen vereist, samen met het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van strafbaarstellingen,

dat normen die daarvan afwijken moeten voldoen aan volgende vereisten :

- een strikte uitlegging,
- oog hebben voor de wijze waarop het beroep van de advocaat is georganiseerd binnen de interne juridische ordening, en daartoe moeten voldoen aan de vereisten van een dwingende reden van algemeen belang en dat hun belemmering voldoet aan de vereisten van strikte proportionaliteit.

De verhoogde bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten omvat derhalve drie vereisten : een dwingende reden van algemeen belang (strikte noodzakelijkheid), een strikte evenredigheid en bewoordingen van de normen die duidelijk en precies zijn.

235. Dit arrest bevestigt ook (overwegingen B.12 en B.16) dat de bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten ook de activiteit omvat van het bepalen van de rechtspositie van de cliënt, met inbegrip van juridische raadgevingen. De activiteit van het verlenen van juridisch advies betreft (B.12) :

'de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd » en « altijd tot doel [heeft] het de cliënt mogelijk te maken een rechtsgeding met betrekking tot die verrichting te vermijden.'

Het Grondwettelijk Hof heeft zo bevestigd dat ook de activiteit van de juridische adviesverlening geheel gedekt wordt door het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de Belgische rechtstraditie.

De bevestiging in dit arrest dat in de Belgische rechtsorde het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten een algemeen rechtsbeginsel is waarop de gerechtelijke organisatie berust in een democratische samenleving maakt dit in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof tot een onderdeel van de goede werking van de Rechtsstaat in de zin van de artikelen 2, 4(3) en 19 VEU.

236. Dit arrest schrijft zich in een lange traditie van rechtspraak van hoge rechtscolleges⁷⁶ die wordt ingeroepen in het verzoekschrift tot vernietiging door eisers in het onderdeel 'G'.

Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten verantwoordt zich enerzijds door de vereiste van een absoluut vertrouwen van hun cliënten in de vertrouwelijkheid van hun relaties met hun advocaat opdat anderzijds de advocaten op hun beurt in alle onafhankelijkheid een juridisch advies zouden kunnen verstrekken aan hun cliënten. Deze verhoogde bescherming van de vertrouwelijkheid heeft als keerzijde de plichtenleer waaraan de advocaat is onderworpen en die waakt over de onafhankelijkheid van de advocaat⁷⁷.

Belemmeringen op het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten die worden ingevoerd door normen van Unierecht behoort tot de exclusieve bevoegdheid van het HvJ krachtens het artikel 267 VWEU. De belemmeringen op het beroepsgeheim van advocaten die worden ingevoerd door nationale normen die zich er op beroepen deze regelen van Unierecht om te zetten, behoren tot de bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof.

De samenlezing van deze onderscheiden bevoegdheden en de verdragsrechtelijke verplichting tot het verlenen van een daadwerkelijk bescherming machtigen en verplichten het Grondwettelijk Hof ertoe om ex-artikel 19 VEU de nationale norm te schorsen, en zo indirect ook de achterliggende norm van Unierecht. De goede werking van de Rechtsstaat ex-artikel 2 VEU vereist door het artikel 4(3) VEU een daadwerkelijk bescherming tegen de inwerkingtreding van die nationale norm. Het spreekt voor zich dat deze schorsing proportioneel dient te zijn aan het te beschermen belang.

237. De bestreden ordonnantie vervult geenszins de drie verhoogde vereisten van bescherming gesteld voor het belemmeringen aan het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten (zie hierna onderdelen IV.G en VI.G). Zij maakt ook een *prima facie* belemmering uit op de beginselen die de goede werking van de Rechtsstaat verzekeren.

⁷⁶ EVRM, 6 december 2012, Michaud t. Frankrijk, (nr. 12323/11) ; EHRM, 1 december 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal, (nr. 69436/10) ; EVRM, 24 mei 2018, *Laurent t. Frankrijk* ; Gerecht, 12 december 2018, zaak T-75/14, Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie, EU:T:2018:915, p. 13 – 14, met verwijzingen naar HvJ, 8 juli 2008, zaak T-99/04, AC-Treuhand t. Commissie, EU:T:2008:256, § 46 ; HvJ, 29 februari 2016, zaak T-267/12, Deutsche Bahn et autres t. Commissie, niet-gepubliceerd, EU:T:2016:110, § 49 en HvJ, 17 september 2007, zaken T-125/03 en T-253/03, Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals t. Commissie, EU:T:287, § 86 ; Gw.H., nr. 2008/10, 23 januari 2008 ; Gw.H., nr. 114/2020, 24 september 2020.

⁷⁷ HvJ, 18 mei 1982, zaak C-155/7, *AM&S*, EU:C:1982:157, overwegingen 18 en 24.

De verplichting om te voorzien in de effectieve bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat is niet voorzien noch georganiseerd door de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof. Eisers vragen bijgevolg, in geval van een prejudiciële vraag de schorsing van de effecten van de bestreden ordonnantie op basis van de verdragsverplichtingen die België heeft met een directe werking (artikelen 2, 4(3) en 19 VEU).

Door deze directe werking van het VEU verleent dit verdrag aan het Grondwettelijk Hof tegelijk de macht en de verplichting om te voorzien in een effectieve bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat.

238. Een rechtsstaat vereist volgende essentiële waarborgen te verlenen aan haar rechtsonderhorigen: wettelijkheid, rechtszekerheid, verbod op willekeur, toegang tot het gerecht, respect voor mensenrechten, niet-discriminatie en gelijkheid voor de wet.

Het beginsel van rechtszekerheid vereist onder meer geen retroactiviteit en geen straf zonder een duidelijke wettelijk norm.

239. Deze direct werking, die een geheel afzonderlijke rechtsbasis vormen die geput wordt uit het VEU, is in overeenstemming met rechtspraak van het HvJ inzake versnelde procedures.

Het belang van een goede werking van de Rechtsstaat is een doelstelling van de Europese Unie die door het artikel 2 VEU⁷⁸ wordt bekrachtigd en een begrip betreft dat in de hedendaagse samenleving verder reikt dan de enkele werking van de rechtscollages, zodat juridische onzekerheid met betrekking tot belemmeringen voor de goede werking van de Rechtsstaat zo snel als mogelijk moeten worden beslecht⁷⁹.

Het is derhalve logisch en passend om in de beslissing die het HvJ zal vatten met een prejudiciële vraag na een schorsingsbeslissing de toepassing te motiveren van de versnelde procedure voor het HvJ, dit teneinde de opgeworpen belemmering voor de goede werking van de Rechtsstaat zo snel als mogelijk te zien beslechten.

240. Buiten het hiervoor aangehaalde arrest van 24 september 2020 van het Grondwettelijk Hof (GwH., nr. 114.2020, 24 september 2020), geven eisers mee dat in de Belgische rechtstraditie de deontologie kracht van wet heeft in de zin van het artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek voor zij die eraan onderworpen zijn. De verplichtingen die worden opgelegd aan advocaten door de bestreden normen eisen van hen om handelingen te stellen die onverenigbaar zijn met hun deontologie en plaatsen hen zo voor een conflict tussen normen. Zij zijn bijgevolg verplicht om dit conflict te vermijden door zich te onthouden van elk advies dat zou kunnen leiden tot een meldingsplicht.

⁷⁸ HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

⁷⁹ https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_ppu-pa.pdf ; in het bijzonder de beschikking van 15 november 2018, Commissie/Polen, C-619/18, EU:C:2018:910, punt 20, aangehaald op p. 19 betreffende de bescherming van de Rechtsstaat in toepassing van artikel 2 VEU

Daardoor kunnen zij niet meer in alle onafhankelijkheid een juridisch advies verlenen, wat een toestand betreft die strijdig wordt geacht met de vereiste van de goede werking van de Rechtsstaat. Deze toestand wordt nog verergerd door de afwezigheid van duidelijke en precieze normen die de bestreden bepalingen opleggen, wezenskenmerken enz.. en de ontradende sancties waarmee zij deze voorzien.

Enkel advocaten ingeschreven bij een Belgische Orde van advocaten vallen onder het toepassingsveld van de bestreden normen voor een meldingsplicht in België.

241. De effectieve bescherming van de goede werking van de Rechtsstaat vereist ook de fundamentele rechten van hun cliënten in overweging te nemen.

Door de meldingsplicht van hun raadsman, zien die cliënten zich in de onmogelijkheid om zich nog in volle vertrouwen te kunnen toevertrouwen aan een raadsman. Deze zelfde meldingsplicht plaatst de advocaat in de onmogelijkheid om nog een juridisch advies in alle onafhankelijkheid te verlenen.

Deze beide gevolgen leiden tot hetzelfde effect van een belemmering van de goede werking van de Rechtsstaat. De proportionaliteit van de schorsing van de bestreden normen vereist om, in geval van een prejudiciële vraag, de bestreden normen te schorsen jegens advocaten en hun cliënten inzake hun betrekkingen met hun advocaat totdat recht wordt gedaan over de wettigheid en de evenredigheid van deze normen.

242. Voor de vereisten van de artikelen 2, 4(3) en 19 VEU combineert het Grondwettelijk Hof haar rechtsmacht met deze van het HvJ van zodra het vaststelt dat de goede werking van de Rechtsstaat een daadwerkelijke bescherming behoeft. Het Grondwettelijk Hof heeft krachtens deze internationale normen met een directe werking, de macht en de plicht om :

- ingevolge de vaststelling dat nationale normen die een norm van Unierecht omzetten,
- een belemmering dreigen uit te maken op de beginselen die ten grondslag liggen aan de goede werking van de Rechtsstaat,
- het dan behoort om zo snel als mogelijk een tegensprekelijke procedure te organiseren om deze belemmering te voorkomen of te doen ophouden,
- door de schorsing van de belemmerende gevolgen van die nationale normen,
- dit in afwachting van het lot dat zal beschoren zijn aan de wettelijkheid en de evenredigheid van de normen van Europees recht die werd omgezet,
- waarvan het Grondwettelijk Hof meent dat er redenen kunnen zijn om het HvJ met een latere beslissing te vatten met betrekking belemmeringen van de beginselen die de goede werking van de

Rechtsstaat verzekeren.

Inzake wettigen de ingeroepen belemmeringen door de schendende normen (zie onderdeel IV) *prima facie* in afwachting van het antwoord op de prejudiciële vragen de voorlopige maatregel van de schorsing van de effecten van de bestreden normen op advocaten ingeschreven bij een Belgische Orde van advocaten en op hun cliënten voor wat betreft hun relaties met hun advocaten.

B.1.b) Voor de doelstellingen inzake bevoegdheid, een effectieve bescherming van de private levenssfeer en de rechten van verdediging en de fundamentele vrijheden.

- *Voor het naleven van de verdeling van de bevoegdheden.*

243. Voor deze tweede reeks van argumenten inzake belemmeringen van doelstellingen van het Europese Unierecht wordt onder meer verwezen naar de artikelen 2(5), 6(g), 26 (2) en 115 VWEU voor wat betreft de regels van bevoegdheidsverdeling en de private levenssfeer. Via de artikelen 4(3) en 19 VEU dient een effectieve bescherming te worden verleend tegen schendingen van het VWEU.

Het verzoekschrift in vernietiging is gericht tegen een Brusselse ordonnantie die een richtlijn omzet die 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 (PB L 64 van 11 maart 2011) wijzigt. Deze basis-Richtlijn DAC werd aangenomen om een efficiënte administratieve samenwerking te bevorderen tussen belastingadministraties van de Lidstaten.

Deze basis-Richtlijn DAC voert met verwijzing naar de artikelen 113 en 115 VWEU een horizontaal niveau in tussen belastingadministraties van uitwisseling van informatie alsook de mogelijkheid voor belastingadministraties om rechtsonderhorigen en derden te bevragen teneinde gerichte inlichtingen te verstrekken mits inachtneming van bepaalde voorwaarden. De betwiste Richtlijn, die enkel verwijst naar het artikel 115 VWEU, voert een verticale dimensie in dat horizontaal niveau in, dat rechtsonderhorigen en derden verplicht tot zelf-melding van zodra voldaan is aan bepaalde vereisten en een automatische wijze van uitwisseling van deze informatie invoert.

244. Inzake directe belastingen heeft de Europese Unie geen eigen bevoegdheden ; dwingende regels moeten verantwoord worden vanuit de instelling en de werking van de interne markt (artikelen 2(2) en 115 VWEU). Het VWEU schrijft in artikel 2(5) voor dat in de andere gevallen geen dwingende harmonisatie in wetgeving of reglementaire bepalingen kan worden opgelegd aan de Lidstaten.

Nochtans vereist de bestreden Richtlijn harmonisatie van regels voor de verticale dimensie die zij oplegt, zonder zich daarbij te verantwoorden vanuit de artikelen 2(5) en 6 (g) VWEU. Deze artikelen beperken de bevoegdheid van

de Europese Unie tot eenvoudige administratieve samenwerking en coördinatie. Het is evenwel manifest duidelijk dat de bestreden Richtlijn veel verder gaat.

Bij gebrek aan een mogelijke verantwoording van de toepassing van artikel 115 VWEU vanuit het artikel 2(2) VWEU dient de bestreden Richtlijn zich voor wat dwingende harmoniserende effecten betreft zich te kunnen verantwoorden vanuit het artikel 26 (2) VWEU. Echter dient hier vastgesteld (zie hierna) dat de maatregelen die worden ingevoerd door de bestreden Richtlijn op onevenredige wijze de fundamentele vrijheden belemmeren door de vele vormen van verplichtingen die deze aan grensoverschrijdende constructies tussen lidstaten oplegt zonder redelijke verantwoording vanuit het normdoel.

Er is bijgevolg evenmin een mogelijke verantwoording vanuit het artikel 115 VWEU op grond van artikel 26(2) VWEU. De harmoniserende maatregelen schenden daarnaast ook de artikelen 2(5) en 6 (g) VWEU.

- *De bescherming van de private levenssfeer en de effectiviteit van de rechten van verdediging.*

245. Er wordt inzake de bescherming van de private levenssfeer verwezen naar het artikel 16(1) VWEU, in combinatie met de artikelen 2 en 6 VWEU. Via de artikelen 4(3) en 19 VWEU is een effectieve bescherming tegen schendingen van het VWEU verplichtend. Het betreft een derde reeks van argumenten inzake belemmeringen aan doelstellingen van de Europese Unie.

In het arrest van 16 mei 2017⁸⁰ herinner het HvJ eraan dat vragen om inlichtingen geformuleerd in toepassing van de basis-Richtlijn DAC, enkel van een rechtsonderhorige mogen worden gevraagd dan nadat de Lidstaat de 'gebruikelijke bronnen van inlichtingen heeft uitgeput waarop deze een beroep kon doen om de gevraagde inlichtingen te bekomen.

Het doorgeven van die inlichtingen kan worden geweigerd door een Lidstaat indien het doorgeven ervan zou leiden tot het onthullen van een handelsgeheim, een commercieel, industrieel of beroepstechniek, of een inlichting waarvan de onthulling strijdig zou zijn met de openbare orde.

246. In de bewoordingen van het arrest van 11 mei 2017 van het HvJ (§ 51) wordt eraan herinnerd dat :

« Wat meer bepaald het vereiste van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 van het Handvest betreft, moet in herinnering worden gebracht dat uit vaste rechtspraak volgt dat de bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon die willekeurig of onredelijk zouden zijn, een algemeen beginsel van het Unierecht vormt (arresten van 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88, EU:C:1989:337, punt 19, en van 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00,

⁸⁰ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA t. Directeur de l'administration des contributions directes.*

EU:C:2002:603, punt 27, alsmede beschikking van 17 november 2005, Minoan Lines/Commissie, C-121/04 P, niet gepubliceerd, EU:C:2005:695, punt 30. »

Het Hof verduidelijkt dat de verplichting tot samenwerking die wordt opgelegd aan de rechtsonderhorige zich verantwoordt door het algemeen rechtsbeginsel dat een rechtsonderhorige geen inmengingen van de openbare macht moet dulden die willekeurig of onevenredig zijn, wat neerkomt op het naleven van volgende voorwaarden (§§ 61 en 63) :

« Krachtens artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16, betreffende de doelstelling van die richtlijn, werken de lidstaten samen met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die „naar verwachting van belang” zijn voor de verzoekende administratie, gelet op de fiscale regelgeving van de lidstaat waaronder die administratie valt. »

« Uit de bewoordingen van die bepalingen volgt dat de uitdrukking „naar verwachting van belang” duidt op de kwalitatieve eigenschappen die de gevraagde inlichtingen moeten hebben. De volgens artikel 5 van richtlijn 2011/16 op de aangezochte autoriteit rustende verplichting om met de verzoekende autoriteit samen te werken, strekt zich niet uit tot de verstrekking van inlichtingen die deze kwalitatieve eigenschappen niet hebben. »

En (§ 67) :

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

Indien mits naleving van de vereiste om eerst de ‘gebruikelijke bronnen van informatie’ uit te putten, de lidstaat zich rechtstreeks kan richten tot de belastingplichtige, dient (§ 73) :

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

247. In datzelfde arrest van 16 mei 2017⁸¹ mocht het HvJ oordelen dat indien een Richtlijn geen specifieke procedure organiseert, het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, die een norm is van primair Unierecht krachtens artikel 6 VEU, artikel 47 van het Handvest en artikel 6, § 1 en artikel 13 EVRM, de nationale overheden, en in het bijzonder de nationale rechter, rechtsmacht kan verlenen om daadwerkelijke rechtsbescherming te verlenen aan de rechtsonderhorige van de grondrechten die gewaarborgd worden door het Handvest (§§. 54 en 84) :

« Wat dat aangaat, moet eraan worden herinnerd dat het recht op effectieve rechterlijke bescherming een algemeen beginsel van het recht van de Unie is, dat thans tot uitdrukking komt in artikel 47 van het Handvest. Dat artikel 47 geeft in het Unierecht uitvoering aan de bescherming die wordt verleend door artikel 6, lid 1, en artikel 13 EVRM. Bijgevolg dient enkel naar deze eerste bepaling verwezen te worden (zie in die zin arrest van 6 november 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, punten 46 en 47).

(..)

In dat verband vereist de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing dat de door de verzoekende autoriteit verstrekte motivering de nationale rechter in staat stelt om de wettigheid van het inlichtingenverzoek te toetsen (zie in die zin arresten van 4 juni 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, punt 53, en van 23 oktober 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, punt 20). »

248. Dat arrest werd bovendien gewezen met betrekking tot informatie-uitwisseling tussen lidstaten in het kader van de basis-Richtlijn DAC die wordt gewijzigd door de bestreden Richtlijn. Het aangehaalde arrest stelt in zijn dispositief :

« Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat een justitiabele die een geldboete is opgelegd wegens de niet naleving van een bestuursbesluit waarbij hem werd gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling van inlichtingen tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16, het recht heeft om tegen de wettigheid van dat besluit op te komen.»

Dit arrest is zo geheel van toepassing in huidige zaak waar ontradende sancties worden opgelegd. Indien uit hoofde van het Handvest reeds een rechtsgrond bestaat tot daadwerkelijke rechtsbescherming die verplicht tot sui generis procedurale rechten, geldt dit des te meer indien bepalingen van het VEU daadwerkelijke rechtsbescherming behoeven.

249. Deze rechtspraak werd nog verder verfijnd door het arrest van 6 oktober 2020 van het HvJ⁸² dat herinnert aan de directe werking van het artikel 47 van het Handvest in volgende bewoordingen (§ 66) :

⁸¹ HvJ, arrest van 16 mei 2017, zaak C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA t. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

⁸² HvJ, arrest van 6 oktober 2020, zaken C-245/19 en C-246/19, *Luxemburg t.A e.a.* : motivering met betrekking tot de derde vraag.

«66. In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de wezenlijke inhoud van het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte er onder andere in bestaat dat de houder van dit recht toegang moet hebben tot een gerecht dat bevoegd is om de eerbiediging van de uit het Unierecht voortvloeiende rechten te waarborgen en om daartoe alle voor het bij hem aanhangige geding relevante feitelijke en juridische kwesties te onderzoeken (zie in die zin arresten van 6 november 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, punt 49, en 12 december 2019, *Aktiva Finants*, C-433/18, EU:C:2019:1074, punt 36). **Bovendien kan van deze persoon niet worden verlangd dat hij een regel of een juridische verplichting schendt en zich zo blootstelt aan de aan deze schending verbonden sanctie, om toegang te krijgen tot een dergelijk gerecht** (zie in die zin arresten van 1 april 2004, *Commissie/Jégo-Quére*, C-263/02 P, EU:C:2004:210, punt 35; 13 maart 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, punt 64, en 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement en Raad*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 104). »

De Lidstaat voldoet volgens het HvJ enkel aan de verplichting om in dergelijk effectief rechtsmiddel te voorzien indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan :

- (§ 76) ten eerste, de wettelijk basis omschrijft zijn toepassing op een duidelijke en precieze wijze (arresten van 17 december 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 81, en van 8 september 2020, *Recorded Artists Actors Performers*, C-265/19, EU:C:2020:677, punt 86),

De punten C.3, D tot F die worden ingeroepen door eisers ter vernietiging van de bestreden ordonnantie betwisten dat de gebruikte bewoordingen voldoende duidelijk en precies zijn om de juiste toepassing te kunnen bepalen.

- (§ 78) ten tweede, dient de kern van het begrip recht op een effectief rechtsmiddel te worden nageleefd ; deze vereiste houdt in dat de belastingplichtige niet verplicht kan worden om zich in de illegaliteit te stellen teneinde zich om het rechtsmiddel te kunnen beroepen,

De punten C.4, D en E die door eisers worden ingeroepen in vernietiging van de bestreden ordonnantie, verwijten dat wordt voorzien in ontradende sancties om de meldingsverplichtingen af te dwingen. Dit zonder dat in bepaalde gevallen kan worden gerechtvaardigd dat het gebrek aan melding verantwoordbaar is door het willekeurig of onevenredig karakter van de meldingsplicht ten opzichte van de toestand waarin de betrokkene zich bevindt.

Ten andere, gelet op de eigenheid van de deontologie van Belgische advocaten, is het hen niet mogelijk om hun verplichtingen na te leven zonder hun deontologische regels te schenden die kracht van wet hebben voor hen (punt G).

- (§ 85 e.v.), ten derde, dient een dergelijke nationale wetgeving, met toepassing van het beginsel van proportionaliteit, noodzakelijk zijn en effectief beantwoorden aan een doel van algemeen belang dat is erkend door de Europese Unie.

Het HvJ verduidelijkt daarbij het doel dat wordt gestreefd door de basis-Richtlijn DAC (§ 87) :

« 87. Deze doelstelling vormt een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest [zie in die zin arresten van 22 oktober 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punt 32; 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 76, en 26 februari 2019, X (In derde landen gevestigde tussenvennootschappen), C-135/17, EU:C:2019:136, punten 74 en 75], op grond waarvan de uitoefening van de door de artikelen 7, 8, en 47 ervan gewaarborgde rechten, afzonderlijk of gezamenlijk beschouwd, kan worden beperkt. »

Het conflict tussen de bescherming van de private levenssfeer en deze doelstelling wordt echter enkel proportioneel geacht dan indien de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om deze beslissing te betwisten in het kader van een rechtsmiddel tegen een latere beslissing die de fiscale toestand van de belastingplichtige aanpast of rechtzet.

Eisers herinneren eraan dat het doel van de bestreden Richtlijn zich beperkt tot belastingontwijking door middel van grensoverschrijdende constructies. De meldingsverplichtingen kunnen daarbij ook betrekking hebben om toestanden zonder kunstmatig onderdeel. Er kan derhalve worden gesteld dat dergelijk doel minder strikt vereist is dan het doel van de basis-Richtlijn DAC terwijl die richtlijn minder ver ingrijpt in de private levenssfeer.

250. Maar zelfs indien wordt verondersteld dat voldaan zou zijn aan deze derde voorwaarde, laat de bestreden Richtlijn in de meeste gevallen geen uitzondering toe op de meldingsplicht en stelt zij de nalatige bloot aan ontradende sancties. De bestreden Richtlijn voldoet zo niet aan de vereiste van de rechten van verdediging.

Noch de bestreden ordonnantie, noch de bestreden Richtlijn voldoen derhalve *prima facie* aan twee van de drie cumulatieve voorwaarden (duidelijke en precieze normen en effectiviteit van rechtsmiddel) die vereist zijn door de artikelen 6 VEU en de artikelen 47 en 52 van het Handvest voor wat de relevante belastingplichtigen betreft.

De vordering tot schorsing ingeval van een prejudiciële vraag is derhalve mede gesteund op deze rechtspraak voor wat de cliënten van Belgische advocaten betreft die relevante belastingplichtigen zijn voor de toepassing van de bestreden normen.

251. Dit arrest verduidelijkt ook dat in geval van een juridische verplichting jegens een derde (zoals een intermediair) om inlichtingen mede te delen betreffende een belastingplichtige, dit op straffe van een sanctie bij het niet-naleven van deze juridische verplichting, dat :

- ten eerste, een dergelijke norm voldoende duidelijk en precies moet zijn (§ 98),

- ten tweede, de kern van het begrip van een recht op een effectief rechtsmiddel vereist dat het mogelijk moet zijn om het willekeur of onevenredig karakter van deze verplichting in te roepen (§§ 68 en 99 (a-contrario)),
- ten derde, behoort dergelijke wetgeving noodzakelijk en evenredig te zijn voor een doelstelling van algemeen belang die wordt erkend door de Europese Unie (§ 103).

252. Eisers beroepen er zich in hun verzoekschrift tot vernietiging op dat de bestreden normen noch duidelijk, noch precies zijn met betrekking tot het begrip intermediair, wezenskenmerken die grensoverschrijdende constructies aanduiden en de meldingsplicht zelf.

Het wordt ook betwist dat bij sommige wezenskenmerken noch de relevante belastingplichtige, noch de tussenpersoon het willekeurig of onevenredig karakter van een wezenskenmerk kunnen inroepen in de omstandigheden eigen aan deze constructie teneinde het nalaten van een meldingsplicht te verantwoorden.

- *De bescherming van de fundamentele vrijheden.*

253. Het betreft een vierde reeks van argumenten inzake belemmeringen van doelstellingen van de Europese Unie, gesteund op de artikelen 49, 56 et 63 TFUE VWEU en de artikelen 4 (3) en 19 (1) VEU. Zij onderscheidt zich van de tweede reeks van argumenten omdat hier de belemmeringen op de uitoefening van de fundamentele vrijheden zelf dien te worden verantwoord door de bestreden normen.

De verplichtingen bij grensoverschrijdende handelingen, *per fase*, met een bedoeld *ontradend effect*, betreffende melding, kennisgeving en het verstrekken van inlichtingen, zijn intrinsiek ontradend voor het uitoefenen van de fundamentele vrijheden, die staan ingeschreven in de Verdragen en dus ook een doelstelling betreffen van het Unierecht waarvoor effectieve bescherming dient te worden verleend (artikelen 4(3) en 19 (1) VEU).

De juridische onzekerheid over de redelijke verantwoording tussen het enkele doel om belastingontwijking tegen te gaan dat wordt nagestreefd door de bestreden Richtlijn en de belemmeringen die de bestreden normen invoeren. Het tegengaan van fraude (doelstelling van de basis-Richtlijn DAC) en de loutere uitwisseling van informatie die volgens het nationaal recht werd bekomen of wordt opgevraagd naar aanleiding van de grensoverschrijdende handeling, is van een geheel andere aard dan het regime dat de betwiste Richtlijn invoert.

- *Besluit inzake deze andere doelstellingen :*

254. Op basis van deze middelen is het duidelijk dat *prima facie* geen enkele van de drie voorwaarden is vervuld van het arrest van 6 oktober 2020 van het HvJ voor wat intermediairs betreft die de hoedanigheid hebben van advocaten

die onderworpen zijn aan de Belgische deontologie :

- De Europese Raad is zijn bevoegdheden te buiten gegaan ingevolge dwingende harmoniserende normen (artikelen 2(5) en 6 (g) VWEU).
- De private levenssfeer van die intermediairs is op een onevenredige wijze geschonden voor de toepassing van de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest,
- de fundamentele vrijheden worden belemmerd door de moeilijkheid en de kosten om grensoverschrijdende constructies te melden, waarbij de goede werking van de interne markt een tweede maal wordt verstoord naast de belemmeringen aan beginselen die de goede werking van de Rechtsstaat verzekeren.

Bij gebrek aan een proportionele verantwoording ligt er een schending voor van de artikelen 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 en 115 VWEU.

255. Indien het Grondwettelijk Hof de schorsing beveelt op basis van de eerste reeks van argumenten voor wat Belgische advocaten en hun cliënten betreft, verantwoordt deze drie reeksen van andere argumenten niet alleen mee dergelijke beslissing. Zij rechtvaardigen ook een ruimere schorsing op basis van schending van de bevoegdheidsverdelende regelen, de private levenssfeer en belemmeringen van de fundamentele vrijheden naar alle relevante belastingplichtigen en intermediairs die onder de bestreden normen vallen.

Het behoort om op basis van deze vijf conflicten tussen Europese normen (de bevoegdheden tussen Lidstaten en Europese instellingen, fundamentele vrijheden, private levenssfeer, rechten van verdediging en de goede werking van de Rechtsstaat) het HvJ te vatten met prejudiciële vragen zoals hierna voorgesteld door eisers.

VII.C. De prejudiciële vragen.

256. Het HvJ heeft in zijn arrest van 26 februari 2013⁸³ de Lidstaten herinnerd aan de voorrang van het primair Unierecht bij de omzetting van richtlijnen.

Een verplichting tot omzetting kan ten slotte geen gevolg rechtvaardigen dat een belemmering uitmaakt aan een doelstelling van het Unierecht ingeschreven in de Verdragen, een fundamentele vrijheid beschermd door het VWEU of een fundamenteel recht beschermd door het Handvest. Het Grondwettelijk Hof heeft tevens beslist dat bij de omzetting van richtlijnen de Belgische wetgever gehouden blijft tot het naleven van fundamentele rechten, de bepalingen van de Grondwet en internationale bepalingen met een directe werking⁸⁴.

⁸³ HvJ, 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

⁸⁴ Gw.H., nr. 118/2003, 17 september 2003 ; Gw.H., nr. 71/2006, 10 mei 2006. ; Gw.H., nr. 10/2008, 23 januari 2008.

Elk conflict tussen de bestreden normen met internationale bepalingen met een directe werking motiveert de vraag tot schorsing.

257. De Verdragen stellen drie vereisten aan bepalingen die voorzien zijn van sancties en het beroepsgeheim aangaan dat eigen is aan advocaten :

- *Een strikte noodzakelijkheid :*

Daar de bestreden Richtlijn haar wettigheid steunt op het **artikel 115 VWEU**, dient zij samen met de nationale (of regionale) normen die haar omzetten te voldoen aan de vereisten van subsidiariteit, proportionaliteit en strikte uitlegging in toepassing van **artikel 5 VEU**. Er werd ook verwezen naar de **artikelen 2(2), 2(5) en 6(g) VWEU** inzake de verdeling van bevoegdheden door de Verdragen tussen de Europese Unie en de Lidstaten.

Tegelijk verzet het normdoel van artikel 115 VWEU er zich tegen dat de bestreden Richtlijn en de normen die haar omzetten zonder een evenredige verantwoording belemmeringen uitmaken op fundamentele vrijheden voorzien door de **artikelen 26(2) 49, 56, 63 en 65(3) VWEU**.

Doordat de bestreden ordonnantie daardoor op zijn beurt niet langer een wettige grondslag heeft, wordt de vernietiging ervan gemotiveerd door de **artikelen 10, 11, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**. Voor een meer omstandige motivering wordt verwezen naar het onderdeel C.1..

- *Een strikte proportionaliteit :*

Uit het hiervoor aangehaalde arrest van 6 oktober 2020 van het HvJ blijkt dat inzake normen die zijn voorzien van straffen, het enkele doel van de bestreden Richtlijn om met de maatregelen die het invoert te strijden tegen belastingontwijking, vermoedelijk niet zal volstaan om de belemmeringen te rechtvaardigen op doelstellingen van de Europese Unie inzake de bescherming van de private levenssfeer, de rechten van verdediging en de goede werking van de Rechtsstaat en de eengemaakte markt.

De onderdelen C.2 tot C.4 die worden ingeroepen door eisers tonen aan dat er conflicten zijn van de bestreden normen met :

- Aangaande de doelstelling van de Europese Unie inzake de eengemaakte markt en de fundamentele vrijheden : **artikel 5(4) VEU** en de **artikelen 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU**,
- Aangaande de doelstelling van de Europese Unie inzake de bescherming van de private levenssfeer: de **artikelen 2, 4(3) en 6 VEU**, het **artikel 16(1) VWEU**, de **artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest**, gecombineerd met de **artikelen 6, 7 en 8 EVRM** en het **artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten**.

Doordat de bestreden ordonnantie op zijn beurt onevenredig wordt, wordt de vernietiging ervan gemotiveerd door de **artikelen 10, 11, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**. Er wordt door eisers verwezen naar de onderdelen C.2 en C.4 voor een omstandiger motivering.

- *Duidelijke en precieze normen :*

Het verzoekschrift in vernietiging wijst meerdere begrippen aan waarvan de omschrijvingen noch duidelijk of precies zijn (de onderdelen D tot F alsook de vrijstelling van de meldingsplicht die niet uit duidelijke teksten blijkt maar uit passages in de voorbereidende werken), die de betrokkenen voor een grote juridische onzekerheid plaatsen die onverenigbaar is met :

- Vereisten voor bepalingen die straffen invoeren (onderdelen D tot F),
- Vereisten voor bepalingen die retroactief terugwerken (onderdeel F),
- Vereiste voor bepalingen die verplichtingen opleggen aan advocaten (onderdeel G).

De onderdelen C.3 tot G die werden ingeroepen door eisers tonen aan dat de bestreden normen strijdig zijn met :

- Aangaande de doelstelling van de Europese Unie inzake de bescherming van de private levenssfeer en de rechten van verdediging : **artikelen 2, 4(3), 6 en 19 VEU**, het **artikel 16(1) VWEU**, de **artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest**, gecombineerd met de **artikelen 6.3, 8 en 10 EVRM** en het **artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten**,
- Aangaande de doelstelling van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat : **artikelen 2, 4(3) en 19 VEU**.

Doordat de bestreden ordonnantie op zijn beurt met deze normen conflicteert zonder redelijke verantwoording, wordt de vernietiging ervan gemotiveerd op grond van onder meer de **artikelen 10, 11, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**. Voor een meer omstandige motivering verwijzen eisers naar de onderdelen C.3 tot G.

258. In het kader van het beoordelen van de slaagkansen van het verzoekschrift in vernietiging om al dan niet een schorsing uit te speken, is het nuttig om summier te onderzoeken of de voorbereidende werken van de bestreden ordonnantie een antwoord kunnen bieden op de ingeroepen schendingen van normen.

De bestreden ordonnantie verklaart in zijn artikel 2 dat het voorziet in de omzetting van de twee 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 2020/876/EU 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.

Het Handvest is derhalve naast de Verdragen ook een norm die acht moet worden genomen door de bestreden ordonnantie.

- *Er is geen verplichting noch een redelijke verantwoording tot omzetting van de bestreden Richtlijn naar alle gewestelijke en gemeentelijke materies.*

259. 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 (B.S., 3 september 2013) die door de bestreden ordonnantie wordt geweigerd, verklaart zich in zijn artikel 4 van toepassing op alle regionale en lokale belastingen, tenzij deze waarvan de inning en de invordering worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën.

Dit ruim toepassingsgebied was proportioneel verantwoord inzake de uitwisseling van administratieve gegevens teneinde zowel belastingontduiking als belastingontwijking tegen te gaan in een globaliserende wereld door de nationale belastingadministraties een betere toegang te verlenen tot de informatie van andere nationale belastingadministraties.

Dit ruime toepassingsveld wordt overgenomen door de bestreden ordonnantie als zou het een verplichting betreffen die enerzijds volgt uit de bestreden Richtlijn en anderzijds op grond van een eigen motivering (*Parl. St.*, Brussels parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp, stuk nr. A-194-1, p.1-2) :

- In een vroeg stadium zicht krijgen op *mogelijke* agressieve planningsconstructies.
- Risicodetectie in bepaalde dossiers.
- Ontrading inzake agressieve fiscale planning.

Het verschil in behandeling tussen grensoverschrijdende en niet-grensoverschrijdende constructies wordt verantwoord (zie p. 3 van het ontwerp van ordonnantie) door een gebrek aan onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie '*wanneer deze wordt geconfronteerd met complexe internationale fiscale planningsconstructies*'. Voor de binnenlandse constructies zou daar dan geen noodzaak toe bestaan uit hoofde van enerzijds afdoende bestaande onderzoeksbevoegdheden en anderzijds een samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 tussen de Federale Staat en de Gewesten.

260. De Europese Commissie beschouwt dat alle materies die werden bedoeld in de basis-richtlijn DAC en de omzetting ervan in nationale wetgeving in principe ook dienen te worden onderworpen aan de nieuwe meldingsplicht die

door de bestreden richtlijn wordt ingevoerd.

Dergelijke bepaling werd evenwel niet uitdrukkelijk opgenomen in de bestreden Richtlijn en lijkt een impliciete gevolgtrekking te zijn uit de algemene aanhef van de basis-Richtlijn DAC waarin de bestreden Richtlijn nieuwe bepalingen invoegt.

Meerdere regels van primair Unierecht verzetten zich tegen een omzetting die verder gaat dan het opsporen van mechanismen van belastingontwijking in de vennootschapsbelasting of inkomstenbelastingen die gelijkaardige belastingen organiseren. Zo vereist het artikel 5(4) VEU een evenredigheid in de toepassing van Unierecht, waarbij niet verder wordt gegaan dan nodig.

In de voorbereidende werken inzake de federale omzettingwet van de bestreden richtlijn erkende de Minister van financiën echter dat in principe enkel directe belastingen worden geïmplementeerd door de bestreden richtlijn. De ruimere omzetting naar andere materies werd verantwoord door het feit dat voorliggend wetsontwerp een letterlijke omzetting is van de richtlijn en dus vergelijkbare bepalingen moet voorzien (*Parl.St. Kamer 2019-20, verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting, nr. 0791/003, p. 19*). Met deze motivering lijkt een toepassing voor te liggen van de bestreden Richtlijn die een schending van artikel 5(4) VEU uitmaakt, dat de lidstaten verplicht tot evenredigheid bij de omzetting van richtlijnen.

Daarentegen valt in de voorbereidende werken bij het Waalse omzettingsdecreet te lezen⁸⁵ dat die decreetgever zich niet verplicht wist om te voorzien in een gewestelijke omzetting van de bestreden Richtlijn maar het 'veiligheidshalve' dan toch maar deed omdat de Europese Commissie een brede invulling voorstaat en mogelijks naar aanleiding van de overname van de onroerende voorheffing in 2021 daarbij vragen zouden komen.

Drie Europese lidstaten hebben ten andere bij de omzetting van de bestreden richtlijn de meldingsplichtige materies beperkt tot deze van de directe belastingen (Estland, Malta en Roemenië)⁸⁶.

261. Het verzoekschrift in vernietiging betwist zowel de verplichting voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest om buiten de inkomstenbelasting om te zetten als de strikte noodzaak die zou kunnen bestaan om inzake belastingontwijking verregaander belemmeringen te organiseren op fundamentele vrijheden en rechten dan aanvaard inzake belastingontduiking.

Meer in het algemeen stellen eisers dat enkel inzake vennootschapsbelastingen het aannemelijk en aantoonbaar is dat belastingontwijking via grensoverschrijdende constructies een dermate invloed heeft op de fiscale ontvangsten dat een verdergaande regeling mogelijks verantwoordbaar is. Echter is de Anti-Misbruik-Richtlijn dan daartoe het

⁸⁵ *Parl. St.*, Waals parlement, zittingsperiode 2020-2021, CRIC nr 4 van maandag 14 september 2020, p. 3 en 6

⁸⁶ Baker Tilly International Limited, *DAC 6 Country by Country Guide*, Londen, United Kingdom, 2020.

geëigende instrument en niet de Richtlijn DAC, dit gelet op de verregaande verplichtingen die worden opgelegd.

Waar de voorbereidende werken bij de bestreden ordonnantie een eigen motivering weerhouden kan daarbij niet aan een vergelijkbare vaststelling worden voorbijgegaan ; het is niet aangetoond waar en hoe in de gewestelijke of gemeentelijke belastingen door belastingontwijking via grensoverschrijdende constructies er belangrijke minder fiscale ontvangsten werden genoteerd.

De opgesomde doelstellingen zijn enkel verantwoordbaar vanuit een aangetoonde noodzaak om in die materie op te treden, *voor de instelling en de werking van de interne markt* (artikelen 2(2) en 115 VWEU). Gelet op de verregaande belemmeringen die deze regeling inhoudt kan een puur 'theoretische' mogelijkheid tot belastingontwijking in geen geval een redelijke verantwoording uitmaken.

Daarnaast bevatten de voorbereidende werken evenmin een verantwoording waarom in dergelijk – niet aangetoond – geval van minder inkomsten dan het bestaand arsenaal aan middelen dermate te kort schiet dan het strikt noodzakelijk vereist is om de belemmeringen op de fundamentele vrijheden en rechten in te voeren.

Met deze motivering wordt niet geantwoord op de vraag waarom het noodzakelijk is om dergelijke ingrijpende bepalingen een toepassing te verlenen ; immers verwijzen de voorbereidende werken op meerdere plaatsen naar belastingparadijzen, verrekenprijzen en andere begrippen die in regel enkel de materie van de vennootschapsbelasting betreffen. Waarom moet er in die andere materies een gelijkaardige 'afschrikwekkende' meldingsplicht worden ingevoerd ? Dit te meer daar het hier wettelijke constructies betreft die steeds gebruik maken van de vrijheden van de eengemaakte markt door hun grensoverschrijdend karakter met lidstaten? Dergelijke motivering is onvoldoende dragend. Dit zeker in het licht van de vereisten van het primair Unierecht en andere normen inzake het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

262. Ook de noodzaak om via de bestreden richtlijn belastingontwijking tegen te gaan inzake vennootschapsbelastingen of gelijkaardige inkomstenbelastingen kan in het licht van de reeds bestaande Anti-Misbruik Richtlijn, CRS, UBO-registers,.. in vraag worden gesteld voor het Hof van Justitie van de Europese Unie vanuit de vereiste van subsidiariteit in artikel 5(3) VEU.

De vraag dient derhalve te worden opgeworpen of het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met deze omzetting de artikelen 5 VEU en de artikelen 26 (2) en 115 VWEU heeft geschonden. Deze normen vereisen dat de bestreden richtlijn zich dient te kunnen verantwoorden inzake de vereisten van subsidiariteit en het bevorderen van de interne markt. Dit is de *eerste groep* van bepalingen van primair Unierecht waarvan de schending wordt ingeroepen in het verzoekschrift tot nietigverklaring (onderdelen C hierna).

263. Door de bestreden ordonnantie worden ook beperkingen ingevoerd op de fundamentele vrijheden die het VWEU verleent doordat de meldingsplicht enkel geldt voor grensoverschrijdende constructies. Minstens dient het Hof van Justitie van de Europese Unie na te gaan of de bestreden richtlijn die deze beperkingen op de fundamentele vrijheden invoert zich kan verantwoorden ten opzichte van het primair Unierecht. Dit is de *tweede groep* van bepalingen van primair Unierecht waarvan de schending wordt ingeroepen.

Voor deze beide groepen van normen kan een proportionele toepassing erin bestaan om de omzetting te beperken tot de vennootschapsbelastingen, of de ruimere inkomstenbelastingen. Deze twee groepen van vragen die de geldigheid en ondergeschikt de interpretatie van de bestreden richtlijn betreffen behoren krachtens artikel 267 VWEU tot de uitsluitende bevoegdheid van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Echter behoort de materie van de vennootschapsbelastingen of de ruimere inkomstenbelastingen niet tot de bevoegdheden van de ordonnantiegever, zodat de bestreden ordonnantie onverenigbaar is met het primair Unierecht waarvan de schending wordt ingeroepen.

264. Een mogelijk gevolg van deze eerste twee groepen van argumenten is dat indien het Hof van Justitie van de Europese Unie zou oordelen dat de omzetting van de bestreden richtlijn enkel proportioneel is indien beperkt tot de vennootschapsbelastingen of gelijkaardige inkomstenbelastingen, dat de bepalingen van het Handvest dan niet langer kunnen worden ingeroepen.

- *Er is geen redelijke verantwoording voor de beperkingen op het beroepsgeheim en de schending van diverse grondrechten en fundamentele rechten.*

265. Een *derde groep* van schendingen betreft het primair Unierecht door de bestreden Richtlijn en de bestreden ordonnantie. Deze schendingen bestaan erin dat zij een disproportionele inbreuk vormen op de Unie-doelstelling van de Rechtsstaat en fundamentele vrijheden die worden gewaarborgd door het Handvest en andere verdragsrechtelijke bepalingen met directe werking. Een inbreuk op de principes die ten grondslag liggen aan de Rechtsstaat is naar rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie steeds inroepbaar, ook wanneer er geen omzetting van Unierecht zou voorliggen.

Eenzelfde logica als inzake de vorige twee groepen wordt weerhouden door eisers inzake de belemmeringen voor hun beroepsgeheim. De wetgevende techniek om in voorbereidende werken uitzonderingen in te schrijven die evenwel nergens blijken uit de wetgevend norm zelf (*Parl. St.*, Brussels parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp, stuk nr. A-194-1, p.11 en 14 : geen actieve zoekplicht en het onderscheid tussen 'actieve' adviezen en 'tweede mening' adviezen die zich dienen te beperken tot het bepalen van de rechtspositie) is een techniek die onverzoenbaar is met het normdoel van de scheiding der machten die het fundament vormt van de rechtsstaat.

De rechten en verplichtingen moeten in de wet in duidelijke en precieze bewoordingen in de wet zelf worden vastgelegd. Zowel de Federale Staat⁸⁷ als het Vlaams Gewest⁸⁸ en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest stemmen onder het mom van een strikte uniforme omzetting van de bestreden Richtlijn wettelijke normen waarbij zij meteen aangeven dat zij eigenlijk onbestaanbaar zijn met algemene rechtsbeginselen en fundamentele rechten. Deze vaststelling bevestigt enkel maar de ernst en omvang van de conflicten die de bestreden normen hebben opzichts de Verdragen en het Handvest als primair Unierecht en de Belgische grondwet en noodzaakt tot bescherming zonder verder uitstel.

Was het trouwens niet logischer geweest indien België eerder het HvJ had gevat, conform artikel 263, lid 2 VWEU, in plaats van praktijken inzake omzetting te ontwikkelen die onoorbaar zijn in een parlementaire democratie die het principe van de rechtsstaat vooropstelt ? De passages in de voorbereidende werken bieden ten andere '0' rechtszekerheid want onbestaanbaar met een richtlijn met directe werking die wordt omgezet.

Voor wat de Waalse decreetgever betreft ; deze ondernam zelfs geen poging om in de voorbereidende werken een uitlegging te verlenen die de bestreden normen in hun toepassing mogelijks kon verzoenen met de fundamentele vrijheden, rechten en grondrechten. Er werd zonder complexen gesteld de uitkomst van de hangende betwistingen met betrekking tot de federale wet af te wachten⁸⁹.

266. De volgorde van de prejudiciële vragen die dit verzoekschrift voorstelt om voor te leggen aan het HvJ volgt een cascade logica :

- De bestreden Richtlijn kan zich niet verantwoorden als noodzakelijk of in overeenstemming met de bevoegdheden ; zij zal dan worden vernietigd op basis van het artikel 5(3) VEU of het artikel 4(3) VEU zonder verder onderzoek naar proportionaliteit.
- De bestreden Richtlijn kan zich verantwoorden maar de gevolgen voor de fundamentele vrijheden zijn dermate dat deze Richtlijn tegen dat doel ingaat, zij wordt op basis van het artikel 5(4) VEU vernietigd zonder een onderzoek naar proportionaliteit met betrekking tot andere normen.
- In de mate waarin de bestreden Richtlijn nog steeds van toepassing is, na die eerste reeks van onderzoeken, is het effect op de private levenssfeer onevenredig ; zij zal worden vernietigd op basis van de artikelen 2, 4(3) en 6 VEU.
- Indien de bestreden Richtlijn belemmeringen op de private levenssfeer kan invoeren door meldingsplichten, kan zij daarentegen geen

⁸⁷ *Parl. St.*, Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc. 55.00791/001, p. 20-22

⁸⁸ *Parl. St.*, Vlaams Parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp van decreet, nr. 322 – 1, p. 20

⁸⁹ *Parl. St.*, Waals parlement, zittingsperiode 2020-2021, CRIC nr. 4 van maandag 14 september 2020, p. 6-7)

sancties invoeren dan met duidelijke en precieze bewoordingen ; zij zal dan moeten worden geannuleerd in toepassing van de artikelen 2, 4(3) en 6 VEU.

- In de mate waarin nog normen zouden overblijven die aan diverse vereisten voldoen om meldingsplichten te kunnen opleggen aan intermediairs die houder zijn van een beroepsgeheim, stelt zich de vraag naar de discriminatie die wordt ingevoerd door de gelijke behandeling tussen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten met dat van andere beroepsgeheimen. De doelstelling van de Europese Unie inzake de goede werking van de Rechtsstaat verzet zich daartegen. De artikelen 2, 4(3) en 19 VEU en de andere geschonden normen verplichten ertoe om de bestreden normen te vernietigen of om advocaten en hun cliënten vrij te stellen van de toepassing van de bestreden Richtlijn.

267. Het arrest van 6 december 2005 van het HvJ⁹⁰ herinnert er in de overweging § 103 aan de verplichting om in het intern recht de mogelijkheid te voorzien om de schorsing te vragen van de uitvoering van een handeling die steunt op een Uniebepaling waarvan de wettigheid wordt betwist :

*« Zoals het Hof in het arrest van 21 februari 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen en Zuckerfabrik Soest (C-143/88 en C-92/89, Jurispr. blz. I-415, punt 18; hierna: „arrest Zuckerfabrik”), heeft opgemerkt, is het prejudiciële verzoek om beoordeling van de geldigheid van een handeling, evenals het beroep tot nietigverklaring, een vorm van wettigheidscontrole op de handelingen van de gemeenschapsinstellingen. Ingevolge artikel 242 EG zijn de justitiabelen bevoegd, in het kader van het beroep tot nietigverklaring opschorting van de tenuitvoerlegging van de bestreden handeling te vragen en is het Hof bevoegd die opschorting te verlenen. **De samenhang van het stelsel van voorlopige rechtsbescherming verlangt derhalve dat de nationale rechter opschorting van de tenuitvoerlegging van een nationale bestuurshandeling kan gelasten, die is gebaseerd op een gemeenschapsverordening waarvan de wettigheid wordt betwist** [zie eveneens arresten van 9 november 1995, Atlanta Fruchthandelsgesellschaft e.a. (I), C-465/93, Jurispr. blz. I-3761, punt 22, en 26 november 1996, T. Port, C-68/95, Jurispr. blz. I-6065, punt 49; zie met betrekking tot de onbevoegdheid van het Hof om in het kader van een prejudiciële procedure voorlopige maatregelen te gelasten, beschikking van de president van het Hof van 24 oktober 2001, Dory, C-186/01 R, Jurispr. blz. I-7823, punt 13]. »*

268. In een 13 jaar later uitgesproken arrest van 24 oktober 2018 van het HvJ⁹¹ wordt overwogen (§§ 44-45 en 49) :

*«44. Ten slotte moeten de nationale rechterlijke instanties die in het kader van hun bevoegdheden belast zijn met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, volgens vaste rechtspraak van het Hof de volle werking van die bepalingen verzekeren en moeten zij daarbij zo nodig, **op eigen gezag, elke strijdige nationale bepaling buiten toepassing laten zonder dat zij eerst de***

⁹⁰ HvJ, 6 december 2005, zaken C-453/03, C-11/04, C-12/04 en C-194/04, ABNA Ltd. e.a., EU:C:2005:741.

⁹¹ HvJ, 24 oktober 2018, zaak C-234/17, XC YB ZA t. Generalprokuratur, §§ 44-45, 49 EU:C:2018:853.

intrekking hiervan bij wet of enige andere constitutionele procedure hoeven te vragen of af te wachten (zie in die zin arresten van 9 maart 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, punten 21 en 24, en 6 maart 2018, *SEGRO en Horváth*, C-52/16 en C-113/16, EU:C:2018:157, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45. De in het bijzonder in het Handvest erkende grondrechten moeten dus in de Unie worden uitgelegd en toegepast met inachtneming van dit constitutionele kader [advies 2/13 (Toetreding van de Unie tot het EVRM) van 18 december 2014, EU:C:2014:2454, punt 177].

(..)

49. Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak bij het onderzoek van elk geval waarin de vraag rijst of een nationaal procedurevoorschrift de toepassing van het Unierecht onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, rekening moet worden gehouden met de plaats van dat voorschrift in de gehele procedure voor de verschillende nationale instanties, alsook met het verloop en de bijzonderheden van deze procedure. Vanuit dit oogpunt dient in voorkomend geval met name rekening te worden gehouden met de bescherming van de rechten van de verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure (arrest van 22 februari 2018, *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, punt 44). »

269. Met een arrest van 19 maart 2020⁹² bevestigt het HvJ dat krachtens het artikel 47 van het Handvest imperatieve nationale wetgeving buiten toepassing kan worden gelaten indien benodigd voor een effectieve bescherming.

Gelijkaardige verplichtingen voor nationale rechtscolleges konden ten andere ook reeds gelezen worden in een beschikking tot versnelde instaatstelling van 28 februari 2017 van de voorzitter van het HvJ⁹³ (vrije vertaling).

⁹² HvJ, 19 maart 2020, zaak C-406/18, *PG t. Bevándorlási és Menekültügyi Hivatal*, EU:C:2020:216, § 34 – ref. naar de overeenstemmende besluiten van 5 december 2019 van de heer advocaat-generaal M. Bobek : « 65. Aangezien verdere informatie hierover ontbreekt, kan het Hof noodzakelijkerwijs slechts beperkt richtsnoeren verstrekken. In zijn algemeenheid moet de nationale rechter er echter voor zorgen dat hij (i) alle bovengenoemde toetsingscriteria en individuele rechten in het licht van de omstandigheden van het betreffende individuele geval kan garanderen, (ii) in de context van het geheel van omstandigheden en voorwaarden waarin hij zijn rechtsprekende taken moet uitvoeren. 66. Deze beide punten gaan samen. Het vaststellen en daadwerkelijke toepassen van termijnen hangt samen met de noodzaak, rekening te houden met de configuratie en de complexiteit van het individuele geval en met de algehele werkdruk en de voorwaarden waaronder de handelende rechter zijn taak moet uitoefenen. (...) 79. Ten eerste heb ik gewaarschuwd voor een buitensporig optimisme van de wetgever bij het vaststellen van universele termijnen. Wanneer de loutere toekenning van prioriteit aan bepaalde soorten zaken echter als niet afdoende wordt beschouwd en er daarvoor in de plaats voor vaste juridische termijnen wordt gekozen, dan is het belangrijkste punt niet per se de lengte van de termijnen, maar eerder hoe zij zijn vormgegeven en hoe zij worden toegepast. Het is problematisch om een eenheidsmaat te hanteren. Termijnen moeten dus niet alleen een redelijke duur hebben gelet op het totale aantal zaken dat bij een rechtbank of een individuele rechter op de rol staat, maar zouden ook flexibel moeten zijn, in die zin dat er rekening wordt gehouden met het specifieke karakter en de complexiteit van een bepaalde zaak en dat een termijn – waar nodig – kan worden verlengd. Of eenvoudiger gezegd: rechtszaken zijn geen lopendebandwerk. »

⁹³ Beschikking Voorzitter, 28 februari 2017, zaak C-42/17, *M.A.S. t. de Italiaanse ministerraad*, EU:C:2017:168, §§ 6 et 8, enkel beschikbaar in het Frans of in het Italiaans : *En l'espèce, la juridiction de renvoi fait valoir qu'une situation de profonde incertitude s'est créée autour de l'interprétation à donner au droit de l'Union, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes et qu'il est urgent de dissiper. Cette juridiction précise que l'importance capitale des questions de droit soulevées et la nécessité d'éliminer au plus tôt ces doutes sont en outre manifestes*. (...) 8 *Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu'une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais est de nature à lever les graves incertitudes*

« 6. In deze zaak werpt het doorverwijzende rechtscollege op dat er een situatie van grote onzekerheid is ontstaan omtrent de uitlegging die moet worden verleend aan Unierecht, onzekerheid die weegt op de hangende strafrechtelijke procedures en waaraan dringend moet worden verholpen. Dit rechtscollege verduidelijkt het kapitaal belang van de opgeworpen rechtsvragen en de noodzaak om zo dra als mogelijk deze bovendien manifeste twijfels op te heffen.
(..)

8. In die omstandigheden dient weerhouden dat een antwoord van het Hof dat tussenkomst binnen een korte tijdspanne van aard is om de ernstige onzekerheden te doen ophouden die het verwijzende rechtscollege aanvoelt met betrekking tot de uitlegging et de toepassing van het Unierecht in een groot aantal strafrechtelijke zaken (zie naar analogie, beschikking Voorzitter, 1 februari 2016, Davis e.a., C-698/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:70, punt 11). »

In het arrest dat op 5 december 2017 zal tussenkomen door de Grote Kamer in diezelfde zaak⁹⁴ omschrijft en beoordeelt het HvJ de ontvangen vraag in zake de Italiaanse omzetting van een BTW-richtlijn als (§ 13, 47, 51-53, 56-58) :

“13. De Corte costituzionale twijfelt aan de verenigbaarheid van een dergelijke benadering met de grondbeginselen van de Italiaanse constitutionele orde en met de eerbiediging van de onvervreembare rechten van de persoon. Met name kan die benadering volgens deze rechterlijke instantie indruisen tegen het legaliteitsbeginsel inzake delicten en straffen, dat onder meer vereist dat strafbepalingen nauwkeurig worden geformuleerd en geen terugwerkende kracht hebben.

(..)

47. Nationale autoriteiten en rechterlijke instanties mogen nationale maatstaven voor de bescherming van de grondrechten toepassen, mits deze toepassing niet afdoet aan het beschermingsniveau dat wordt geboden door het Handvest, zoals dit wordt uitgelegd door het Hof, noch aan de voorrang, eenheid of doeltreffendheid van het Unierecht (arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(..)

51. In dit verband zij herinnerd aan de betekenis die het legaliteitsbeginsel inzake delicten en straffen zowel binnen de rechtsorde van de Unie als binnen de nationale rechtsorden heeft door de eisen die het stelt aan de voorzienbaarheid, de nauwkeurigheid en de niet-terugwerkende kracht van de toepasselijke strafwet.

52. Dit beginsel, zoals dat in artikel 49 van het Handvest is neergelegd, moet overeenkomstig artikel 51, lid 1, van het Handvest door de lidstaten in acht worden genomen wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen, wat het geval is wanneer zij in het kader van de krachtens artikel 325 VWEU op hen rustende verplichtingen voorzien in de oplegging van strafrechtelijke sancties voor strafbare feiten ter zake van de btw. De verplichting om een doeltreffende inning

que la juridiction de renvoi éprouve à l'égard de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal (voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e.a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11).”

⁹⁴ HvJ, 5 december 2017, zaak C-42/17, M.A.S. t. Voorzitter van de Italiaanse ministerraad, EU:C:2017:936

van de middelen van de Unie te waarborgen, mag dus niet indruisen tegen dat beginsel (zie naar analogie arrest van 29 maart 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punt 23).

53. Bovendien maakt het legaliteitsbeginsel inzake delicten en straffen deel uit van de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben (zie met betrekking tot het beginsel van niet-terugwerkende kracht van de strafwet arresten van 13 november 1990, Fedesa e.a., C-331/88, EU:C:1990:391, punt 42, en 7 januari 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, punt 63), en is dat beginsel neergelegd in verschillende internationale verdragen, met name in artikel 7, lid 1, EVRM (zie in die zin arrest van 3 mei 2007, Advocaten voor de Wereld, C-303/05, EU:C:2007:261, punt 49).

(..)

56 Ten tweede zij beklemtoont dat het vereiste van nauwkeurigheid van de toepasselijke wet, dat inherent is aan dat beginsel, inhoudt dat de wet de strafbare feiten en de daarop gestelde straffen duidelijk omschrijft. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de justitiabele uit de bewoordingen van de relevante bepaling, zo nodig met behulp van de daaraan door de rechterlijke instanties gegeven uitlegging, kan opmaken voor welk handelen of nalaten hij strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld (zie in die zin arrest van 28 maart 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punt 162).

57 Ten derde staat het beginsel van niet-terugwerkende kracht van de strafwet met name eraan in de weg dat een rechter in de loop van een strafrechtelijke procedure een gedraging strafrechtelijk bestraft die niet verboden is op grond van een nationale regel die is vastgesteld voordat het ten laste gelegde strafbare feit is gepleegd, of de regeling van de strafrechtelijke aansprakelijkheid verzwart voor degenen die het voorwerp uitmaken van een dergelijke procedure (zie naar analogie arrest van 8 november 2016, Ognyanov, C-554/14, EU:C:2016:835, punten 62-64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Zoals in punt 45 van het onderhavige arrest is vastgesteld, zijn de vereisten van voorzienbaarheid, nauwkeurigheid en niet-terugwerkende kracht, die inherent zijn aan het legaliteitsbeginsel inzake delicten en straffen, in de Italiaanse rechtsorde ook van toepassing op de verjaringsregeling voor strafbare feiten ter zake van de btw. »

Deze arresten werden geciteerd als titel van voorbeeld en bevestigen het direct effect van meerdere normen waarvan eisers de schending inroepen en meteen ook de ernstig aard van de middelen die zij invoeren tot vernietiging van de bestreden normen. Belgische normen kunnen zich niet beroepen op de voorschriften van de bestreden Richtlijn ter rechtvaardiging van de verweten krenkingen van de Verdragen, het Handvest en hun eigen Grondwet.

In plaats van in de voorbereidende werken te zoeken naar een onmogelijk compromis had het behoord in uitvoering van de Verdragen om ofwel een afwijkende regeling van de bestreden Richtlijn om te zetten, ofwel deze niet om te zetten en het HvJ. q.q. lidstaat ex-artikel 263 VWEU sedert juni 2018 te vatten omtrent de wettigheid van de bestreden Richtlijn in haar geheel, minstens van bepaalde bepalingen daarvan.

270. Voor zover als nodig, herinneren eisers eraan dat het belang van een goede werking van de Rechtsstaat een doelstelling van de Europese Unie is die door het artikel 2 VEU⁹⁵ wordt bekrachtigd en een begrip betreft dat in de hedendaagse samenleving verder reikt dat de enkele werking van de rechtscolleges, zodat juridische onzekerheid met betrekking tot belemmeringen voor de goede werking van de Rechtsstaat zo snel als mogelijk moeten worden beslecht⁹⁶.

Deze doelstelling, welke een voorwaarde is voor de goede werking van de interne markt, rechtvaardigt reeds op zichzelf een schorsing in afwachting van het antwoord dat het HvJ zal verlenen aan een prejudiciële vraag met betrekking tot de wettigheid en de evenredigheid van de belemmeringen jegens onontbeerlijke beginselen voor de goede werking van de rechtsstaat.

Om deze redeneren alle andere redenen die nog zullen worden ingeroepen lopende het geding, vragen eisers de vraag tot schorsing ontvankelijk en gegrond te verklaren wanneer en in de mate dat een noodzaak wordt weerhouden door het Grondwettelijk Hof om het HvJ te vatten met één of meerdere prejudiciële vragen.

VII.D Het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 van de beperkte Kamer.

271. In de zaak 4707F tegen de omzettingwet stelden eisers ook een vordering tot schorsing in dat de primauteit van de verdragen inriep om een effectieve bescherming te verzekeren die doelstellingen van de Europese Unie vereisen. Dit met verwijzing naar het artikel 19 § 1 (1) VEU.

In het arrest van 17 december 2020⁹⁷ van de beperkte Kamer werd een andere toepassing voorgestaan van dit artikel (overweging 37). De nationale procedureregels kunnen enkel worden getoetst aan de vereisten van het artikel 19 § 1 (2) VEU en de primauteit van verdragen kan daarom niet verhelpen aan een laattijdig ingestelde vordering tot schorsing. Dit arrest, uitgesproken door de beperkte Kamer, kan het Grondwettelijk Hof niet binden in deze zaak, waarin het Hof zetelt in een uitgebreidere samenstelling en de debatten niet langer een vordering in schorsing betreffen maar een vordering tot vernietiging die binnen de wettelijke termijnen en vormen op ontvankelijke wijze werd ingesteld.

Dit arrest van de beperkte Kamer overweegt verder (overwegingen B.4.5 en B.4.6) dat :

“..Het Hof van Justitie voegt in dat verband toe « dat het aan de lidstaten staat om voor de nationale regelingen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht

⁹⁵ HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

⁹⁶ https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_-_ppu-pa.pdf ; in het bijzonder de beschikking van 15 november 2018, Commissie/Polen, C-619/18, EU:C:2018:910, punt 20, aangehaald op p. 19 betreffende de bescherming van de Rechtsstaat in toepassing van artikel 2 VEU

⁹⁷ Gw.H., nr. 168/2020, 17 december 2020, BATL e.a.

vallen, termijnen vast te stellen die met name in verhouding staan tot het belang dat de belanghebbenden bij de te nemen besluiten hebben, de complexiteit van de toe te passen procedures en wettelijke regeling, het aantal personen dat door het besluit kan worden geraakt en de overige in aanmerking te nemen publieke of particuliere belangen » (HvJ, 9 september 2020, C-651/19, JP, punt 53), en dat, « om het doeltreffendheidsbeginsel te eerbiedigen, [deze termijn] materieel [moet] volstaan om een daadwerkelijk rechtsmiddel voor te bereiden en in te stellen » (ibid., punt 57).

(..)

Het is immers enkel indien op regelmatige wijze bij het Hof een vordering tot schorsing binnen de in artikel 21, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bedoelde beroepstermijn van drie maanden was ingesteld, indien het Hof die vordering tot schorsing ontvankelijk en gegrond had geacht en indien het Hof daarbij had beslist om een of meer prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen, dat het Hof had kunnen bevelen dat, niettegenstaande artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, de schorsing uitwerking blijft hebben tot de datum van bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over het beroep tot vernietiging.”

272. Het arrest van 9 september 2020 van het HvJ⁹⁸ waarnaar wordt verwezen in het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof betrof een prejudiciële vraag door de Raad van State inzake de uitlegging van een richtlijn naar het artikel 47 van het Handvest.

De bewoordingen van dit arrest van het HvJ tonen duidelijk aan dat het HvJ eerst heeft vastgesteld dat er sprake is van een individueel recht dat wordt gesteund op een bepaling van Unierecht (§ 27) :

“27. De kenmerken van het in artikel 46 van richtlijn 2013/32 bedoelde rechtsmiddel moeten in overeenstemming zijn met artikel 47 van het Handvest, volgens hetwelk eenieder wiens **door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden** zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden (arrest van 18 oktober 2018, E. G., C-662/17, EU:C:2018:847, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”

Om nadien de criteria toe te passen van haar constante rechtspraak inzake heet artikel 19 § 1 (2) VEU met betrekking tot rechten verleend door het Unierecht, wat duidelijk blijkt uit § 37 bij dat arrest :

“34. In herinnering zij gebracht dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof, bij het ontbreken van Unievoorschriften ter zake, krachtens het beginsel van procedurele autonomie een zaak van de interne rechtsorde van de lidstaten is om de procedureregels vast te stellen voor vorderingen in rechte die worden ingediend **ter bescherming van de rechten van de justitiabelen**, op voorwaarde evenwel dat die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties naar nationaal recht gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) [arrest van 19

⁹⁸ HvJ, 9 september 2020, zaak C-651/19, JP t. het Belgisch commissariaat generaal van de vluchtelingen en de staatslozen, EU:C:2020:681.

maart 2020, LH (Tompá), C-564/18, EU:C:2020:218, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak]."

Dit arrest van het HvJ betreft dus niet *de bescherming van een doelstelling van het Unierecht* noch de verplichting tot het verlenen van een effectieve bescherming op grond van het artikel 19 § 1 (1) VEU voor nationale rechtscolleges, welke eisers en voormelde auteurs lezen in een recente reeks arresten van het HvJ die zij mochten aanhalen (zie hoger).

Eiser menen zo dat de motivering van het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 niet kan worden toegepast op huidige zaak. De primauteit van het artikel 19 § 1 (1) VEU vereist dat voor een objectieve bescherming van doelstellingen van het Unierecht, de nationale rechtscolleges gehouden zijn tot schorsing van die nationale normen of het niet toepassen van richtlijnen die van aard zijn om een belemmering te vormen voor één of meerdere doelstellingen van het Unierecht. Dit in afwachting van het antwoord op een prejudiciële vraag die peilt naar de wettigheid van deze norm met betrekking tot doelstellingen van de Europese Unie die staan opgenomen in de verdragen (gecombineerde lezing van de artikelen 2, 4(3) en 19 § 1 (1) VEU).

VIII. DE PROCEDURE VOOR HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

273. Het Hof van Justitie van de Europese Unie beslist, hetzij ambtshalve, hetzij op uitdrukkelijk aangeven van het rechtscollege dat de prejudiciële vragen stelt, of het aangewezen is om de procedure over de prejudiciële vraag te versnellen.

- *De vereiste om zo het geschil te kunnen beslechten.*

274. Overeenkomstig artikel 267 VWEU is het Grondwettelijk Hof een nationaal rechtscollege waarvan de beslissingen niet het voorwerp kunnen uitmaken van een gerechtelijke beroepsprocedure. Wanneer deze nationale rechtscolleges van oordeel zijn dat teneinde het geschil te kunnen beslechten, het behoort om de verdragen uit te leggen, zijn deze rechtscolleges gehouden tot het vatten van het HvJ met een prejudiciële vraag.

De door eisers opgeworpen conflicten tussen bepalingen van primair Unierecht en de gevolgen van de nationale norm die een norm van secundair Unierecht omzet, verantwoordt het stellen van meerdere prejudiciële vragen.

Deze vragen gaan van :

- de vordering tot schorsing ten behoeve van een daadwerkelijk bescherming van andere doelstellingen dan de goede werking van de Rechtsstaat, dit krachtens de artikelen 2, 4 alinea 3, 6 en 19 VEU,

- het onderzoek van de verenigbaarheid van de bestreden Richtlijn in zijn geheel met het artikel 5 VEU gelet op de vereisten van subsidiariteit en de effecten van de bestreden Richtlijn op de doelstellingen van de Europese Unie inzake de eengemaakte markt en de vier fundamentele vrijheden,
- het onderzoek naar de verenigbaarheid van zijn toepassing buiten de materie van de vennootschapsbelasting met betrekking tot het VEU en het WWEU met betrekking tot de effecten op de vier fundamentele vrijheden en de private levenssfeer,
- de beoordeling van de verenigbaarheid van die gevolgen voor de fundamentele vrijheden die worden gewaarborgd door het WWEU en de fundamentele grondrechten die worden gewaarborgd door het Handvest,
- het samenkomen van haar antwoorden op deze voorafgaande prejudiciële vragen in de vraag naar de verstaanbaarheid van de bestreden normen met de vereisten van verhoogde bescherming van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten.

Elke ingeroepen schending is van belang met betrekking tot de nadelige gevolgen die eisers daarvan kunnen ondervinden. Zowel het toepassingsgebied (vereiste van strikte noodzakelijkheid), de gebruikte criteria voor de meldingsverplichtingen (vereiste van strikte proportionaliteit), het gebrek aan duidelijke en precieze bepalingen, de sancties (vereiste van duidelijke normen) en de gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten hebben gevolgen voor hun beroep en hun persoon. Waardoor zij belang hebben zijn om de wettelijkheid van de twee bestreden Richtlijnen te laten beoordelen door het HvJ. Tegelijk betreffen dit vragen die gevolgen van die effecten voor de goede werking van de Rechtsstaat betreffen, die beschermd wordt door de artikelen 2, 4(3) en 19 VUE.

- *Het conflict dat een versnelde procedure motiveert.*

275. In een arrest van 27 februari 2018 oordeelde het HvJ⁹⁹ dat wanneer de principes die ten grondslag liggen aan de rechtsstaat worden gekrenkt, het behoort te voorzien in een daadwerkelijke bescherming door zowel het HvJ, de Lidstaten als de nationale rechters van die grondbeginselen (overweging 35) :

“Het beginsel van daadwerkelijke bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen en waarnaar artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU verwijst, is immers een algemeen beginsel van Unierecht dat uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten voortvloeit en dat is neergelegd in de artikelen 6 en 13 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, dat op 4 november 1950 te Rome werd ondertekend, en meer recentelijk in artikel 47 van het Handvest (zie in die

⁹⁹ HvJ, 27 februari 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses t. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

zin arresten van 13 maart 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, punt 37, en 22 december 2010, *DEB*, C-279/09, EU:C:2010:811, punten 29-33).”

De verplichting van het daadwerkelijk beschermen van de goede werking van de Rechtsstaat omvat alle componenten die noodzakelijk zijn voor de werking ervan.

276. Het beroepsgeheim van de advocaat wordt aanzien als essentieel in de werking van de Rechtsstaat voor de toepassing van de artikelen 6 en 8 EVRM en het Unierecht¹⁰⁰. Deze goede werking vereist dat cliënten steeds in volle vertrouwelijkheid dient te kunnen spreken met hun advocaat en dat deze advocaat in volle onafhankelijkheid een juridisch advies kan verlenen.

De meldingsplicht, kennisgevingplicht en plicht tot het mededelen van informatie aan derden en overheden die de bestreden Richtlijn oplegt aan advocaten of hun cliënten is onverenigbaar met deze goede werking.

De rechtsonzekerheid die is gerezen omtrent deze goede werking van de Rechtsstaat behoort zo snel als mogelijk op te houden. Het is derhalve aangewezen om een versnelde instaatstelling te motiveren. Dit in het belang van de goede werking van de Rechtsstaat, die een doelstelling is van de Europese Unie de zin van artikel 2 VUE en een begrip dat in de hedendaagse samenleving de enkele werking van Hoven en Rechtbanken overstijgt.

Deze rechtsgrond van ernstige rechtsonzekerheid die de bescherming van het behoud van Rechtsstaat vereist wordt in de rechtspraak van het HvJ erkend als een reden om een versnelde procedure te motiveren¹⁰¹.

277. De overige gevolgen die de bestreden normen hebben leiden ertoe dat ernstige belemmeringen worden ingevoerd op fundamentele vrijheden die worden beschermd door de Verdragen en op de grondrechten die worden beschermd door het Handvest.

De doelstellingen van de Europese Unie inzake het vorderen van een interne markt en het verlenen van rechtsbescherming (artikel 2 VEU) kunnen ook verantwoord worden dat belemmeringen uit hoofde van een fiscale richtlijn zo snel als mogelijk worden beoordeeld¹⁰².

¹⁰⁰ EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk* (nr. 12323/11) en EHRM, 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal*, (nr. 69436/10 ; Gerecht, arrest van 12 december 2018, zaak T-75/14, *Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

¹⁰¹ https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/tra-doc-nl-div-c-0000-2019-201906086-05_01.pdf ; in het bijzonder beschikking van 15 november 2018, *Commissie/Polen*, C-619/18, EU:C:2018:910, punt 20, aangehaald op p. 19 met betrekking tot de bescherming voor het behoud van de rechtsstaat onder artikel 2 VEU

¹⁰² Beschikking Voorzitter, 28 februari 2017, zaak C-42/17, *M.A.S. t. de Italiaanse ministerraad*, EU:C:2017:168, §§ 6 et 8, enkel beschikbaar in het Frans of in het Italiaans : *En l'espèce, la juridiction de renvoi fait valoir qu'une situation de profonde incertitude s'est créée autour de l'interprétation à donner au droit de l'Union, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes et qu'il est urgent de dissiper. Cette juridiction précise que l'importance capitale des questions de droit soulevées et la nécessité d'éliminer au plus tôt ces doutes sont en outre manifestes.(.) 8 Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu'une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais est de nature à lever les graves incertitudes*

Wanneer het Grondwettelijk Hof het HvJ vat, kan daarbij een prioritaire behandeling van de gestelde prejudiciële vragen worden gemotiveerd.

**OM DEZE REDENEN,
BEHAGE HET AAN HET GRONDWETTELIJK HOF,**

- De vordering in vernietiging ontvankelijk te verklaren, en
- in **hoofddorde**, alvorens prejudiciële vragen te stellen, de vordering in vernietiging gegrond te verklaren en

wegens schending van (argumenten zoals uiteengezet onder punten 'A' en 'B')
:

- de artikelen 10, 11, 35, 39, 143, § 1, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet,
 - het artikel 6, § 1, VI, 3^{de} lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 betreffende de institutionele hervormingen voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en Monetaire Unie,
 - het artikel 1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten voor zover deze uitdrukking geeft aan het algemeen normerend Belgisch kader van de Economische en de Monetaire Unie,
- 1) de **artikelen 4 en 6** van de Ordonnantie 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,

nietig te verklaren in de interpretatie dat deze artikelen bepaalde meldingsverplichtingen invoeren die enkel van toepassing zijn op relevante belastingplichtigen en intermediairs met een persoonlijk aanknopingspunt in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest,

- 2) de Ordonnantie 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 zijn geheel**

que la juridiction de renvoi éprouve à l'égard de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal (voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e.a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11)."

nietig te verklaren daar het zonder redelijke verantwoording meldingsplichten invoert in andere materies dan de vennootschapsbelastingen,

- **In ondergeschikte orde**, voor zover de bestreden ordonnantie niet reeds geheel werd vernietigd, het Hof van Justitie te vatten met volgende prejudiciële vragen samen met een motivering strekkende tot een versnelde behandeling van elk van deze prejudiciële vragen om reden van de rechtsonzekerheid die is ontstaan omtrent meerdere doelstellingen van de Europese Unie, waaronder deze inzake de goede werking van de Rechtsstaat door de aantasting van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten :

Iste vraag Met betrekking tot de noodzakelijkheid van de bestreden Richtlijnen voor hun nagestreefd doel (argumenten punten 'C.1') :

« 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 ?*

Ide vraag Met betrekking tot de evenredigheid van hun gevolgen tot het nagestreefde doel en de invoering van een onweerlegbare vermoeden van het voornaamste fiscaal oogmerk dat wordt nagestreefd door bepaalde grensoverschrijdende constructies (argumenten punten 'C.2, C.3 en C.4') :

«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 1^{ste} 1, b), 1^{ste} 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 1^{ste} 1, b), 1^{ste} 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 doet 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 ? »

IIIde vraag Met betrekking tot bepaalde intermediairs, het ogenblik van de activering van de meldingsplicht en de terugwerking van verplichtingen en sancties (argumenten uiteengezet onder de punten 'D' 'E' et 'F') :

« 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 1^{ste} 1, b) (21), 1^{ste} 2)**, elk samengelezen met het artikel **1^{ste} 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 1^{ste} 1 b) (21), 1^{ste} 2) en 1^{ste} 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 verantwoord worden dat er beperkte sancties worden opgelegd of wordt afgezien van sancties bij niet-naleving van de meldingsplicht onder deze fiscale nationale bepalingen ?

IVde vraag Met betrekking tot de verplichtingen van kennisgeving en melding die worden opgelegd aan advocaten (argumenten ontwikkeld onder 'G') :

« 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 en aan andere intermediairs voor :

- Het onderwerpen van advocaten aan een meldplicht wanneer deze in die functie handelen ?
- 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 :
 - 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 ?
 - In bepaalde gevallen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten uit te sluiten als verschoningsgrond?
 - Hun cliënten te verplichten tot het melden aan derden van de identiteit van hun advocaat en de besprekingen die zij met deze voerden ?
 - 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?
 - Op vraag van de bevoegde overheid eender welke inlichting te moeten verstrekken waarvan zij kennis hebben met betrekking tot grensoverschrijdende constructies?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, kan aan **artikel 1, 2) (5) (6) (9)** van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies nog een toepassing worden verleend met betrekking tot advocaten en hun cliënten

in die Lidstaten die voorzien in een beroepsgeheim voor hun advocaten ?

3. In geval van een bevestigend antwoord van een gehele of gedeeltelijke toepassing, kunnen de geschonden normen van het primair Unierecht dan tot een toepassing verplichten die minstens één of meerdere van volgende modaliteiten moet in acht nemen ?

- *Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten duldt geen uitzondering en verzet zich tegen een gelijke behandeling van een advocaat en van zijn cliënt onder een uitzonderingsregime dat is ingevoerd voor het beroepsgeheim van andere beroepen.*
- *Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten verzet zich tegen elke vrijgave van informatie door een advocaat aan een andere persoon dan diens cliënt. Teneinde aan de cliënt van de advocaat toe te laten om te voldoen aan diens eigen meldingsplicht, dient die cliënt of de intermediair met een meldplicht te worden toegelaten om een abstract schema neer te leggen zonder enige verplichting om in dat regime de identiteit van diens advocaat of de inhoud van de uitgewisselde informatie en documenten met hem te melden.*
- *Voor zover enige verplichtingen nog kunnen worden opgelegd aan advocaten ten opzichte van hun cliënten, dient het toezicht op de naleving van deze verplichtingen bij uitsluiting toe te komen aan de Stafhouder van de advocaat, die zal waken over het respect van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten volgens de rechtstraditie van de betrokken Lidstaat.*
- **Na de noodzaak om het Hof van Justitie te vatten met één of meerdere prejudiciële vragen te hebben vastgesteld, die normen van de bestreden Ordonnantie die bepalingen van de bestreden Richtlijn omzetten die de prejudiciële vragen wettigen te schorsen of aan die normen een uitlegging te geven zodat hun voorlopige toepassing in afwachting van het tussen te komen arrest dat zich zal uitspreken over de vraag tot vernietiging, de doelstelling beschermt die wordt nagestreefd door het primair Unierecht van de Europese Unie welke zich verzet tegen de wettigheid van de bestreden Richtlijn.**

Dit in het bijzonder inzake de schorsing van de toepassing van boetes in geval van laattijdige, onvolledige of verkeerde meldingen zo het Hof van Justitie wordt gevat met een vraag met betrekking tot de schending van de rechten van verdediging.

En betreffende alle verplichtingen van advocaten wanneer het Hof van Justitie wordt gevat met een vraag betreffende de goede werking van de Rechtsstaat en betreffende de verplichtingen van cliënten van advocaten en intermediairs die zich dienen te beperken tot de melding van een abstract schema dat enkel de voornaamste elementen

herneemt van de grensoverschrijdende constructie die voortvloeien uit de besprekingen tussen advocaten en hun cliënten.

- Na het tussen te komen arrest van het Hof van Justitie,

De **gehele** Ordonnantie 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, te vernietigen (punten 'C.1 en C.2'),

wegens schending van de Europese regelen van bevoegdheidsverdeling krachtens de **artikelen 2, 4(3), 5 en 6 van het Verdrag van de Europese Unie, de artikelen 2(5), 6(g), 16 (1), 26(2), 49, 56, 63, en 115 van het Verdrag van de werking van de Europese Unie**, samengelezen met de artikelen 10, 11, 170 en 170 § 2 en 172 van de Grondwet,

ondergeschikt, uit hoofde van diezelfde motivering de **artikelen 2, 4, 6, 11 en 12** van de bestreden ordonnantie te vernietigen.

- **Nog meer ondergeschikt**, de **artikelen 2, 4, 6, 11 en 12** van de bestreden ordonnantie overeenkomstig de ontvangen antwoorden op de prejudiciële vragen te vernietigen, dan wel uit te leggen in overeenstemming met vereisten van de **artikelen 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170 § 2, 172 en 190 van de Grondwet**, samengelezen met de **artikelen 2, 4(3) en 6 van het Verdrag van de Europese Unie** en de **artikelen 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 van het Verdrag van de werking van de Europese Unie**, de **artikelen 6, 7 en 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens** en het **artikel 17 van het Internationaal verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten** (argumenten uiteengezet onder de punten 'C.3', 'C.4', 'D' tot 'F', met betrekking tot de vereisten van duidelijke normen en geen retroactiviteit als een doelstelling van de Europese Unie inzake de rechten van verdediging, met in begrip van de private levenssfeer);
- In ieder geval, voor zover deze artikelen niet zijn vernietigd, na de vereisten voor de doelstellingen van de Europese Unie inzake de eengemaakte markt en de rechten van verdediging te hebben toegepast op de **artikelen 2, 4 tot 6, 11 en 12** van de bestreden ordonnantie, deze te vernietigen, of uitleggen in de mogelijke mate van hun verenigbaarheid met het primair Unierecht, naargelang de ontvangen antwoorden op de prejudiciële vragen, door advocaten en hun cliënten uit te sluiten van de toepassing van de bestreden ordonnantie, of door voor hen in de mate van het mogelijke een regeling uit te werken die voldoet aan de vereisten van de **artikelen 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 en 172 van de Grondwet**, gecombineerd met de **artikelen 6, 7, 8 en 10 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens**, de **artikelen 2, 4(3), 6 en 19**

VEU het artikel 16(1) VWEU, de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest en het artikel 17 van het Internationaal verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten, als zij geen verplichtingen opleggen aan advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten en aan hun cliënten voor wat hun betrekkingen met die advocaten betreft,

- **Geheel ondergeschikt**, zo deze artikelen nog op enige wijze proportionele meldingsplichten kunnen verantwoorden, naar recht te zeggen dat deze normen niet worden geschonden voor zover volgend regime dan geldt inzake deze meldingsplichten :
 - de intermediairs gehouden tot een meldplicht in België en de cliënten van advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten voor wat betreft hun meldingsverplichtingen in België, een abstract schema moeten indienen van de meldingsplichtige constructie, met weglating van de identiteit van de advocaat en de met hem uitgewisselde informatie of documenten,
 - Aan advocaten enkel verplichtingen kunnen worden opgelegd naar hun cliënt toe en de controle van de naleving van die verplichting enkel kan gebeuren met tussenkomst van de Stafhouder van de Orde van Advocaten waarvan die advocaat lid is.
- Verweerder te veroordelen tot de kosten.

Brussel, 10 maart 2021,

Met eerbied,



Voor de eisers,

Philippe Malherbe,
advocaat

Kosten :

Bijlagen gevoegd aan het verzoekschrift :

- 1) Publicatie van de bestreden bepaling in het Belgisch Staatsblad.
- 2) Publicatie van de bestreden richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 in het Publicatieblad.
- 3) Publicatie van de bestreden richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 in het Publicatieblad.
- 4) Goyvaerts – attest advocaat
- 5) Verhaeghe – attest advocaat

- 6) Publicatie KBO algemeen lasthebber
- 7) Statuten BATL
- 8) Ledenlijst BATL

- 9) Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis', German Law Journal, 2020, p. 1182 - 1213.
- 10) Peter Van Elsuwege en Femke Gremmelprez, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', European Constitutional Law review, 16:8)32, 2020, Cambridge University Press.

Bijlage gevoegd aan de Memorie van antwoord :

- 11) Memorie in tussenkomst inzake de omzettingwet (zaken 7407F en 7410) voor de Conseil national des Barreaux de France.