

Rolnummer 7480
Arrest nr. 45/2021 van 11 maart 2021

A R R E S T

In zake : de vordering tot gedeeltelijke schorsing van het decreet van het Waalse Gewest 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 », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de vordering en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is een vordering tot gedeeltelijke schorsing ingesteld van het decreet van het Waalse Gewest 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 » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 oktober 2020) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderen de verzoekende partijen eveneens de gehele of gedeeltelijke vernietiging van hetzelfde decreet.

Bij beschikking van 17 december 2020 heeft het Hof de terechtzitting voor de debatten over de vordering tot schorsing bepaald op 13 januari 2021, na de in artikel 76, § 4, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof bedoelde overheden te hebben uitgenodigd hun eventuele schriftelijke opmerkingen, in de vorm van een memorie, uiterlijk op 8 januari 2021 in te dienen en een afschrift ervan binnen dezelfde termijn aan de verzoekende partijen over te zenden.

Geen enkele memorie werd ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 13 januari 2021 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Malherbe, voor de verzoekende partijen;
 - . Mr. V. Delcuve en Mr. J. Chomé, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Detienne en R. Leysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van de toepassing van artikel 20 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof

A.1. De verzoekende partijen vorderen de schorsing van de artikelen 2, 3, 5 en 8 van het decreet van het Waalse Gewest 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 » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020). Zij voeren aan dat een schorsing op basis van artikel 20 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof niet voldoet aan de vereiste van een daadwerkelijke rechtsbescherming zoals volgt uit de artikelen 2, 4, lid 3, en 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU) en de rechtspraak van het Hof van Justitie, omdat de schorsing beperkt is tot een maximale periode van drie maanden. Vanwege de nood om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, is het niet mogelijk dat het Hof een arrest ten gronde uitspreekt binnen die termijn. Zij vragen dat het Hof de bestreden bepalingen schorst op basis van de voormelde artikelen van het VEU.

In ondergeschikte orde vragen zij dat het Hof, in het geval dat het zou overgaan tot de schorsing op basis van artikel 20 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, artikel 25 van die bijzondere wet buiten beschouwing zou laten.

Ten aanzien van de ernst van de middelen

Wat betreft het eerste middel

A.2. De verzoekende partijen leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 3 en 5 van het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten. Zij voeren aan dat het mogelijk is de artikelen 3 en 5 van het bestreden decreet zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan de betwiste meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Waalse Gewest hebben. Dat heeft volgens de verzoekende partijen binnen de Belgische economische en monetaire unie een onverantwoord verschil in behandeling tot gevolg, dat de doelstellingen van de aangevoerde bepalingen in het gedrang brengt. Ze verwijzen daarbij naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, dat volgens hen ten onrechte werd gevolgd.

Wat betreft het tweede middel

A.3. De verzoekende partijen leiden een tweede middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven. In het kader van de eerste twee middelen vragen de verzoekende partijen het Hof de volgende vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, in haar geheel genomen, de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, lid 5, 6, punt g), 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU en de artikelen 7, 8, lid 1, en 47 van het Handvest, doordat die richtlijn,

- ten eerste, verplichtingen invoert voor het bereiken van een normdoel dat reeds wordt beoogd bij de richtlijn (EU) 2016/1164 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 invoert 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 die richtlijn door de Raad werd aangenomen, en zo de doelstellingen van de Europese Unie inzake de verdeling van de bevoegdheden, de bescherming van de private levenssfeer tegen willekeurige overheidsinmengingen en van de eengemaakte markt schendt ? ».

Wat betreft het derde middel

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

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

« 1. Dienen de artikelen 4, lid 3, 5, lid 4, en 6 van het VEU, in samenhang gelezen met de artikelen 2, lid 5, 6, punt g), 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU en de artikelen 7, 8, 20, 47 tot 53 van het Handvest, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als artikel 8 van het EVRM, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de inwerkingstelling van 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 of van de bepalingen vervat in artikel 1, punt 1), b), en punt 2), en bijlage IV ervan, die aan de lidstaten opleggen om volgende verplichtingen in nationale of regionale normen om te zetten :

- Meldingsverplichtingen inzake inlichtingen die die nationale overheden mogelijk reeds bekend zijn onder de bestaande Europese regels voor de uitwisseling van informatie of die kunnen worden opgevraagd om misbruiken tegen te gaan ?

- Kan een dergelijke verplichting dan andere nationale belastingen dan de vennootschapsbelasting betreffen zonder dat wordt aangetoond dat de grensoverschrijdende fiscale planning tot ernstige derving van inkomsten uit die andere belastingen leidt ?

- Kan een dergelijke verplichting ontstaan door de loutere aanwezigheid van een van de criteria bedoeld in bijlage IV bij de richtlijn, ook wanneer er geen logisch of noodzakelijk verband is met een risico op belastingontwijking of een aanwezigheid van praktijken die een fiscaal misbruik uitmaken ?

- Kunnen de personen op wie een meldingsverplichting met toepassing van een van de criteria bedoeld in bijlage IV bij de richtlijn betrekking heeft, worden uitgesloten van het recht om het bewijs te leveren dat de grensoverschrijdende constructie een ander dan fiscaal hoofdoel heeft, wanneer hun om opheldering wordt gevraagd ingevolge de niet-melding van de grensoverschrijdende constructie ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dienen artikel 1, punt 1), b), en punt 2), en 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 :

- De nationale rechtsnorm die deze Europese norm omzet, noch de Europese norm zelf, kunnen worden toegepast in overeenstemming met het primair Unierecht ?

- De nationale rechtsnorm die deze Europese norm omzet, niet kan worden toegepast buiten de materie van de vennootschapsbelasting, of belastingen met hetzelfde effect als een directe belasting op het omzetcijfer van een rechtspersoon, zonder te hebben aangetoond dat in die andere materie door grensoverschrijdende constructies in belangrijke mate minder inkomsten worden geïnd ?

- De nationale of regionale rechtsnorm welke die Europese norm omzet, verplicht is om de meldingsplicht te beperken tot de aanwezigheid van een of meer gecombineerde aanwijzingen van een belastingvoordeel dat ontstaat uit een agressieve fiscale planning en van een beroep doen op een kunstgreep zoals opgenomen in de aanbeveling van 6 december 2012 van de Europese Commissie ?

- De nationale of regionale rechtsnorm welke die Europese norm omzet, in geval van niet-aangifte de mogelijkheid toelaat om in alle gevallen het tegenbewijs te leveren dat de grensoverschrijdende constructie geen uit een agressieve fiscale planning ontstaan belastingvoordeel als voornaamste oogmerk had, of dat zij een economische realiteit betrof ? ».

Wat betreft het vierde middel

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

Wat betreft het vijfde middel

A.6. De verzoekende partijen leiden een vijfde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

Wat betreft het zesde middel

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

A.8. Met betrekking tot het vierde, vijfde en zesde middel vragen de verzoekende partijen om aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Zijn de artikelen 20, 47 tot 53 van het Handvest, in samenhang gelezen met artikel 6 van het VEU, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het EVRM, onverenigbaar met de bepalingen van artikel 1, punt 1), b), punt 20, en punt 2), elk in samenhang gelezen met artikel 1, punt 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, die, afzonderlijk of gezamenlijk, de lidstaten verplichten om in hun nationale of regionale wetgeving een meldingsverplichting voor hun rechtsonderhorigen om te zetten :

- Waarbij in onduidelijke en/of subjectieve bewoordingen meldingsverplichtingen worden opgelegd aan personen die afhangen van informatie van derden zonder een eigen toegang tot alle noodzakelijke inlichtingen om rechtsgeldig te kunnen voldoen aan hun eigen meldingsplicht ?

- Waarbij in onduidelijke en/of subjectieve bewoordingen de verplichting wordt opgelegd een aanvangspunt van de meldingsplicht te bepalen dat niet afhangt van een handeling die wordt gesteld door de persoon zelf die gehouden is door zijn eigen meldingsplicht ?

- Waarbij een retroactieve meldingsplicht wordt opgelegd zelfs vóór de betrokkenen de interpretatie kennen die door de lidstaat aan de Europese norm zal worden voorbehouden ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dient artikel 1, punt 1), b), punt 2) en punt 6), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zo te worden uitgelegd dat :

- De intermediairs die in de lidstaat kritieke diensten verlenen samen met de intermediair die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbeveelt of verkoopt, gehouden kunnen zijn tot een persoonlijke meldingsplicht tegenover die lidstaat ? En dat op zijn minst de niet-melding niet kan worden bestraft ten aanzien van personen die niet betrokken zijn in kritieke diensten voor de levering van een grensoverschrijdende constructie ?

- Het aanvangspunt van een fase pas aanleiding kan geven tot een persoonlijke meldingsplicht voor de intermediair vanaf het ogenblik waarop de intermediair zelf een handeling heeft gesteld die logischerwijze het besef in zich draagt dat daarmee een nieuwe meldingsplichtige fase ontstaat ? En dat bij een ontradende sanctie die wordt opgelegd bij de omzetting van die Europese norm rekening dient te worden gehouden met de omstandigheden eigen aan de zaak teneinde één enkele straf te bepalen zo er enkel korte tijdsintervallen zijn tussen de meldingsplichtige fases van eenzelfde grensoverschrijdende constructie ?

- De meldingsplicht in de tijd beperkt dient te worden tot de fase die lopende is op de dag van de inwerkingtreding van de nationale wet die de Europese norm omzet ?

- De nationale norm geen terugwerkende sancties mag opleggen en bij de omzetting van de Europese norm rekening dient te worden gehouden met de 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 nationale fiscale bepalingen ? ».

Wat betreft het zevende middel

A.9. De verzoekende partijen leiden een zevende middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het bestreden decreet het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. Zij klagen aan dat zelfs de uitzonderingen waarin is voorzien op basis van het beroepsgeheim, gepaard gaan met verplichtingen om andere intermediairs dan wel belastingplichtigen op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

Zij voeren aan dat het bestreden decreet die bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de periodieke meldingsplicht inzake marktclare constructies. De advocaat kan echter niet voldoen aan die meldingsplicht zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

De verzoekende partijen klagen eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, ertoe gehouden is de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen.

De verzoekende partijen vragen aan het Hof om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« 1. Dienen de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, in samenhang gelezen met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6, lid 3, en 8 van het EVRM, en artikel 16, lid 1, van het Verdrag betreffende 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 de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, die de lidstaten verplicht tot het omzetten van verplichtingen voor advocaten die zijn ingeschreven bij in die lidstaat gevestigde balies en voor hun cliënten om :

- In bepaalde gevallen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten uit te sluiten ?
- Cliënten van advocaten te verplichten om jegens overheden het feit en de inhoud van hun besprekingen met hun advocaat te melden ?
- Cliënten van advocaten toe te staan om opheffing te verlenen van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wanneer dat strijdig is met de rechtstraditie van de betrokken lidstaat ?
- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de rechtstraditie van die lidstaat te onderwerpen aan eenzelfde regeling als voor het beroepsgeheim van andere beroepen en hen zo te verplichten, rekening houdende met de verhoogde vereisten van duidelijkheid voor normen die verplichtingen opleggen aan advocaten :
- . Aan andere personen dan hun cliënt de identiteit van hun cliënt, het voorwerp van de gesprekken met die cliënt, het verleende advies en de geleverde prestaties ter kennis te brengen ?
- . Andere personen dan hun cliënten te bevragen over de aard, het voorwerp en de omvang van hun besprekingen, de verleende adviezen en prestaties aan hun cliënten ?
- . Een melding in te dienen tegen elke notie van het beroepsgeheim in omdat andere personen niet hebben voldaan aan hun meldingsverplichtingen ?
- . Op vraag van de bevoegde overheid het bewijs voor te leggen van de identiteit van hun cliënten of van andere personen aan wie de advocaat kennisgevingen heeft gedaan, alsmede het bewijs van het indienen van een geldige melding door ten minste één van die personen ?
- . Op vraag van de bevoegde overheid eender welke inlichting te verstrekken met betrekking tot grensoverschrijdende constructies ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, kan aan artikel 1, punt 2), punten 5, 6 en 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 toepassing worden verleend met betrekking tot advocaten en hun cliënten in die lidstaten die voorzien in een beroepsgeheim voor 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 waarbij ten minste één of meer van de volgende modaliteiten in acht moeten worden genomen ?

- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten duldt geen uitsluiting en verzet zich tegen een gelijke behandeling van een advocaat en zijn cliënt onder de vrijstellingsregeling die 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 de cliënt van de advocaat de mogelijkheid te bieden aan diens eigen meldingsverplichtingen te voldoen, dient aan de cliënt te worden toegestaan een abstract schema neer te leggen zonder enige verplichting om in dat schema de identiteit van de advocaat of de inhoud van de met hem uitgewisselde informatie en documenten te melden.

- Voor zover enige verplichtingen nog kunnen worden opgelegd aan advocaten ten opzichte van hun cliënten, dient het toezicht op de naleving van die 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 ».

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

A.10. De verzoekende partijen zijn een feitelijke vereniging van advocaten gespecialiseerd in fiscaal recht, wat betreft de eerste verzoekende partij, of zelf advocaten, wat betreft de tweede en derde verzoekende partij. Hoewel zij van oordeel zijn dat de schorsing *in casu* moet worden gebaseerd op de artikelen 2 en 19 van het VEU, voeren zij in ondergeschikte orde aan dat de vereisten voor een schorsing op basis van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vervuld zijn. Met betrekking tot het risico van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel, verwijzen zij naar het beroepsgeheim van de advocaat. Doordat de bestreden bepalingen de advocaat verplichten dat beroepsgeheim te schenden, ontstaat onherstelbare schade aan de vertrouwensband tussen de advocaat en zijn cliënt. Bovendien riskeren de verzoekende partijen deontologische, strafrechtelijke en burgerrechtelijke sancties indien zij hun beroepsgeheim niet in acht nemen, alsook administratieve sancties indien zij de verplichtingen waarin is voorzien bij het bestreden decreet, niet in acht nemen.

A.11. De Waalse Regering heeft geen schriftelijke opmerkingen ingediend.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest 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 » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020). Ze vorderen eveneens de schorsing van de artikelen 2, 3, 5 en 8 van dat decreet.

Dat decreet voorziet in de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822). Uit overweging 2 bij die richtlijn blijkt dat die past in het kader van de inspanningen van de Europese Unie om fiscale transparantie op het niveau van de Unie te faciliteren :

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

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

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

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

[...]

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

omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6-8).

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Waalse Gewest, brengt het decreet van 1 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 6 mei 1999).

Artikel 3 van het bestreden decreet voegt in artikel 64*bis* van het decreet van 6 mei 1999 een aantal definities in :

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

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

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

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

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

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

Voor de toepassing van de punten 19° tot 26°, van paragraaf 2 en van artikel 64*quinquies*/2, wordt onder constructie ook een reeks constructies verstaan. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

20° ‘ meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ’ : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de wezenskenmerken bezit;

21° ‘ wezenskenmerk ’ : een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in paragraaf 2;

22° ‘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.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Bij artikel 5 van het bestreden decreet wordt een artikel 64*quinquies*/2 ingevoegd in het decreet van 6 mei 1999. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling van de noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies door de bevoegde autoriteit. Het nieuwe artikel 64*quinquies*/2, §§ 1 en 2, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« § 1. De intermediairs verstrekken binnen dertig dagen aan de Belgische bevoegde overheid de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, vanaf het hieronder vermelde geval dat zich het eerst voordoet :

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

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

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

Onverminderd het eerste lid verstrekken de in artikel 64*bis*, § 1, lid 4, 22°, lid 2 bedoelde intermediairs tevens inlichtingen 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 stellen de intermediairs om de drie maanden een periodiek verslag op met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in paragraaf 14, 1°, 4°, 7° en 8°, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

Artikel 64*quinquies*/2, § 3, bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen. Artikel 64*quinquies*/2, § 4, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

« Wanneer er overeenkomstig § 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoont dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.1.5. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair

die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de belastingplichtige op de hoogte brengt van de meldingsplicht die op hen rust krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 6. Volgens artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« De intermediairs worden ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht waaraan zij gebonden zijn en waarvan de schending strafbaar is. In die omstandigheden stellen de intermediairs iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van paragraaf 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens het eerste lid worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, en vanaf het moment dat zij aan de in het eerste lid bedoelde meldingsplicht hebben voldaan.

Geen verschoningsrecht, als bedoeld in dit paragraaf, mag ingeroepen worden betreffende de meldingsverplichting van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport overeenkomstig paragraaf 2 ».

B.1.6. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair inlicht over de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, valt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken onder de verantwoordelijkheid van de andere intermediair die werd ingelicht, of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige (artikel 64*quinquies*/2, § 6, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020).

B.1.7. De automatische uitwisseling van de noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies door de bevoegde autoriteit wordt geregeld in artikel 64*quinquies*/2, §§ 13 tot 16, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 :

« § 13. De Belgische bevoegde autoriteit deelt de in paragraaf 14 bedoelde inlichtingen betreffende de grensoverschrijdende constructies mee waarvan zij door de relevante intermediair of belastingplichtige overeenkomstig paragrafen 1 tot 12 in kennis is gesteld, via automatische uitwisseling van inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten in overeenstemming met de in artikel 64octies, § 8, bedoelde nadere regels.

§ 14. De door de bevoegde Belgische autoriteit uit hoofde van paragraaf 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing :

1° 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;

2° nadere bijzonderheden over de in bijlage IV 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 belastingbetaler(s) 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.

§ 15. Dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie impliceert niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.

§ 16. De automatische inlichtingenuitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld ».

B.1.8. Bij artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 wordt de inwerkingtreding van het decreet als volgt geregeld :

«Dit decreet treedt in werking de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt wordt.

De artikelen 2 tot 7 van dit decreet hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2020 ».

Krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, moeten de intermediairs en de belastingplichtigen uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 :

«De intermediairs en relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk op 31 augustus 2020 ».

Ten aanzien van de draagwijdte van de vordering tot schorsing

B.2.1. Het Hof bepaalt de draagwijdte van de vordering tot schorsing op basis van de inhoud van het verzoekschrift en in het bijzonder op basis van de uiteenzetting van het risico van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel en de middelen. Het beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot de delen van de bestreden bepalingen ten aanzien waarvan wordt uiteengezet, enerzijds, in welke zin de toepassing ervan een moeilijk te herstellen ernstig nadeel zou kunnen veroorzaken en, anderzijds, in welke zin zij de in de middelen aangevoerde referentienormen zouden schenden. Het beperkt zijn onderzoek daarnaast tot de referentienormen ten aanzien waarvan is uiteengezet in welke zin zij zouden zijn geschonden.

B.2.2. De verzoekende partijen vorderen in hoofdorde de schorsing van het bestreden decreet op grond van het risico dat de toepassing van dat decreet onherstelbare schade zou berokkenen aan de advocaten die verplicht worden hun beroepsgeheim te schenden, en aan hun cliënten. In ondergeschikte orde vorderen zij de toepassing van artikel 20, 1^o, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof. Het risico van een moeilijk te herstellen

ernstig nadeel waarop zij die laatste vordering baseren, vloeit uitsluitend voort uit de wijze waarop artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het bestreden decreet de gevolgen van de meldingsplicht regelt voor intermediairs die gebonden zijn door het beroepsgeheim, en dan in het bijzonder advocaten die optreden als intermediairs.

Het Hof beperkt zijn onderzoek van de vordering tot schorsing derhalve tot de middelen die gericht zijn tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het bestreden decreet.

B.2.3. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door de artikelen 3 en 5 van het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1*ter* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten. De verzoekende partijen voeren aan dat het mogelijk is de artikelen 3 en 5 van het bestreden decreet zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en intermediairs alleen zijn onderworpen aan de betwiste meldingsplicht indien zij persoonlijke aanknopingspunten hebben met het Waalse Gewest. Dit heeft volgens de verzoekende partijen binnen de Belgische economische en monetaire unie een onverantwoord verschil in behandeling tot gevolg, dat de doelstellingen van de aangevoerde bepalingen in het gedrang brengt.

B.2.4. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.2.5. Het derde middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake

burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen klagen aan dat de informatieverplichtingen die in het decreet worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoont dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

B.2.6. Het vierde middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip intermediair onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

B.2.7. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.2.8 Het zesde middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het bestreden decreet in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas op 20 oktober 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen.

B.2.9. Uit de uiteenzetting in het verzoekschrift blijkt dat geen van die middelen gericht is tegen artikel 64^{quinquies}/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het bestreden decreet. Die middelen dienen bijgevolg niet te worden onderzocht in het kader van de vordering tot schorsing.

Ten aanzien van de voorwaarden voor de schorsing

B.3. Naar luid van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof dient aan twee grondvoorwaarden te zijn voldaan opdat tot schorsing kan worden besloten :

- de middelen die worden aangevoerd moeten ernstig zijn;
- de onmiddellijke uitvoering van de bestreden maatregel moet een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kunnen berokkenen.

Daar de twee voorwaarden cumulatief zijn, leidt de vaststelling dat één van die voorwaarden niet is vervuld tot verwerping van de vordering tot schorsing.

Ten aanzien van het ernstige karakter van de middelen

B.4. Het ernstig middel mag niet worden verward met het gegrond middel.

Wil een middel als ernstig worden beschouwd in de zin van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, dan volstaat het niet dat het kennelijk niet ongegrond is in de zin van artikel 72, maar moet het ook gegrond lijken na een eerste onderzoek van de gegevens waarover het Hof beschikt in dit stadium van de procedure.

B.5.1. Het zevende middel is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, eerste alinea, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1,

van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het bestreden decreet het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden decreet die bepalingen schendt doordat uitgesloten wordt dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies. De advocaat kan echter niet voldoen aan die meldingsplicht zonder zijn beroepsgeheim te schenden. De verzoekende partijen klagen eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, ertoe gehouden is de andere betrokken intermediairs ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen.

B.5.2. Bij het Hof zijn, onder andere door de verzoekende partijen in onderhavig zaak, vorderingen tot schorsing en beroepen tot vernietiging ingesteld tegen het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », (hierna : het decreet van 26 juni 2020). Die beroepen zijn samengevoegd en ingeschreven onder de rolnummers 7429-7443. De door de verzoekende partijen in die zaken bestreden bepalingen hebben een inhoud die vergelijkbaar is met die van de bepalingen van het in de onderhavige zaak bestreden decreet.

Het zevende middel in onderhavige zaak is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen hebben aangevoerd in de zaak nr. 7443, en sluit aan bij de eerste twee middelen die werden aangevoerd in de zaak nr. 7429. Bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 heeft het Hof zich over de ernst van de middelen in de voormelde zaken uitgesproken.

Wat betreft de meldingsplicht inzake marktklare constructies

B.6.1. De verzoekende partijen voeren aan dat artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, de in B.5.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.6.2. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 64*quinquies*/2, § 1, van het decreet van 6 mei 1999).

B.6.3. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999). De gegevens die moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (voor de natuurlijke personen), hun fiscale woonplaats en hun fiscaal identificatienummer en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- de identificatiegegevens van de lidstaat van de relevante belastingbetaler of belastingbetalers en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben;

- de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben, waarbij wordt vermeld aan welke lidstaten die personen verbonden zijn.

B.7.1. Bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet ernstig is wat betreft de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies, zoals vervat in artikel 11/3 van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het Vlaamse decreet van 21 juni 2013), aangezien vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, kan worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder de ontheffing van rechtswege of het beroepsgeheim vallen (B.7.6).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.7.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 167/2020, is het zevende middel niet ernstig in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.8.1. Met betrekking tot de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 geoordeeld :

« 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.

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

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, 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.7.8. Uit wat voorafgaat blijkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, in zoverre het bepaalt dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013, niet in een redelijk verband van evenredigheid staat tot het nagestreefde doel ».

B.8.2. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het bestreden decreet van 1 oktober 2020, bepaalt evenals artikel 11/6, § 3, van het voormelde Vlaamse decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, dat de intermediair zich ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies, niet kan beroepen op het beroepsgeheim. Uit de parlementaire voorbereiding bij die bepaling blijkt dat deze steunt op dezelfde verantwoording als de Vlaamse tegenhanger :

« [...] parallel met artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten, artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen en artikel 11/6, § 3, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, voorziet het derde lid erin dat dat beroepsgeheim niet kan worden aangevoerd betreffende de meldingsplicht voor marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2019-2020, nr. 240/1, p. 6).

B.8.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 167/2020, is het zevende middel ernstig in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999.

Wat betreft de informatieverplichting ten aanzien van de andere betrokken intermediairs

B.9.1. In het zevende middel klagen de verzoekende partijen eveneens aan dat dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden.

De inhoud van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999 is vergelijkbaar met die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013. Bij zijn arrest nr. 167/2020 oordeelde het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.9.3). Met betrekking tot de hypothese waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.9.2. Zoals is vermeld in B.6, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd, indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dit eveneens ten aanzien van andere actoren, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

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. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding zou de verplichting, voor een intermediair, om de andere betrokken intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij zich beroept op het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de richtlijn, en om te verzekeren dat het aanvoeren van het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, pp. 20-21).

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

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

Indien de cliënt van de advocaat de belastingplichtige is en er andere intermediairs betrokken zijn bij de meldingsplichtige constructie, blijkt uit artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, dat de meldingsplicht in elk geval ook op de andere betrokken intermediairs rust, tenzij zij schriftelijk bewijs kunnen voorleggen van het feit dat een andere intermediair reeds aan de meldingsplicht heeft voldaan. Indien het beroepsgeheim van de advocaat hem verhindert om een andere intermediair op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht, kan hij die andere intermediair *a fortiori* geen schriftelijk bewijs 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.9.4. Luidens artikel 2 ervan heeft het bestreden decreet tot doel de richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten.

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

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

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

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

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

B.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.9.6. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

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 ».

B.9.2. Op basis van het voorgaande heeft het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ' tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ' het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ' betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ', erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de

verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

B.9.3. De voormelde vraag rijst eveneens bij het onderzoek van het onderhavige beroep. In zoverre de verzoekende partijen ter zitting aanvoeren dat het Hof bijkomende vragen zou moeten stellen met betrekking tot de verplichtingen die rusten op de cliënten van de advocaat die optreedt als intermediair, voeren zij een nieuw middel aan dat bijgevolg niet ontvankelijk is.

B.10. Het Hof kan zich, zonder vooruit te lopen op het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die bij het arrest nr. 167/2020 wordt gesteld in verband met de geldigheid, niet uitspreken over het ernstige karakter van het zevende middel in zoverre het is gericht tegen artikel 64^{quinquies}/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020. Hieruit vloeit voort dat, zonder dat kan worden overgegaan tot het onderzoek van het ernstige karakter van dat middel, ervan moet worden uitgegaan dat is voldaan aan de eerste voorwaarde bepaald in artikel 20, 1^o, van de voormelde bijzondere wet van 6 januari 1989.

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

B.11. Een schorsing door het Hof moet kunnen voorkomen dat voor de verzoekende partijen door de onmiddellijke toepassing van de bestreden norm een ernstig nadeel zou ontstaan dat bij een eventuele vernietiging niet of nog moeilijk zou kunnen worden hersteld.

B.12.1. Om aan te tonen dat de toepassing van de bestreden bepalingen hun een moeilijk te herstellen ernstig nadeel dreigt te berokkenen, voeren de verzoekende partijen aan dat hun leden, in het geval van de eerste verzoekende partij, of zichzelf, in het geval van de tweede en de derde verzoekende partij, door de bestreden bepalingen voor de keuze worden gesteld om ofwel hun

beroepsgeheim te schenden, ofwel niet te voldoen aan de bestreden meldingsplicht. Doordat de bestreden bepalingen de advocaat verplichten dat beroepsgeheim te schenden, ontstaat onherstelbare schade aan de vertrouwensband tussen de advocaat en zijn cliënt. Daarnaast lopen zij een risico op deontologische, strafrechtelijke en administratieve sancties, alsook inkomstenverlies indien ze die sancties willen vermijden.

B.12.2. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 167/2020, is het beroepsgeheim van de advocaat een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces (B.5.5). De verzoekende partijen maken aannemelijk dat de onmiddellijke toepassing van artikel 5 van het bestreden decreet hun 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. Het gaat om een nadeel dat moeilijk kan worden hersteld bij een eventuele vernietiging van die bepaling.

B.13. Er is ten aanzien van artikel 64^{quinquies}/2, § 5, eerste en derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, voldaan aan de voorwaarden voor de schorsing. Die bepalingen dienen te worden geschorst in de mate zoals aangegeven in het dictum.

Ten aanzien van de duur van de schorsing

B.14.1. Artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Het Hof wijst zijn arrest op de hoofdvordering binnen drie maanden na de uitspraak van het arrest dat de schorsing beveelt. De termijn kan niet worden verlengd.

Indien het arrest op de hoofdvordering niet gewezen is binnen die termijn, houdt de schorsing onmiddellijk op gevolg te hebben ».

B.14.2. Het Hof zal pas in staat zijn zijn arrest over de hoofdvordering te wijzen wanneer het kennis zal hebben kunnen nemen van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in antwoord op de prejudiciële vraag die wordt gesteld bij het arrest nr. 167/2020, alsook van de opmerkingen van de partijen in verband met het arrest van het Hof van Justitie.

B.14.3. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat

« de rechter bij wie een door het gemeenschapsrecht beheerst geding aanhangig is, de mogelijkheid moet hebben, voorlopige maatregelen te gelasten ter verzekering van de volle werking van de rechterlijke uitspraak die moet worden gedaan over het bestaan van de rechten waarop krachtens het gemeenschapsrecht een beroep wordt gedaan » (HvJ, 13 maart 2007, C-432/05, *Unibet*, punt 67).

En :

« Ingeval de nationale instanties belast zijn met de administratieve uitvoering van gemeenschapsverordeningen, hebben de justitiabelen krachtens de door het gemeenschapsrecht gewaarborgde rechtsbescherming het recht om, bij wijze van incident, de wettigheid van deze verordeningen voor de nationale rechter te betwisten en hem te verzoeken, het Hof van Justitie ter zake prejudiciële vragen voor te leggen.

Dit recht zou in gevaar worden gebracht, wanneer de justitiabelen in bepaalde omstandigheden niet, in afwachting van een arrest van het Hof - dat bij uitsluiting bevoegd is de ongeldigheid van een gemeenschapsverordening vast te stellen [...] -, opschorting van de tenuitvoerlegging zou kunnen verkrijgen om zo de werking van de omstreden verordening in hun geval voorlopig stil te leggen » (HvJ, 21 februari 1991, C-143/88 en C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG en Zuckerfabrik Soest GmbH*, punten 16-17).

B.14.4. Het beginsel van het effectieve karakter van het recht van de Unie houdt in dat de door het Hof bevolen schorsing moet aanhouden totdat het in staat is zijn arrest ten gronde te wijzen, hetgeen niet het geval kan zijn binnen de termijn van drie maanden opgelegd bij artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

Te dezen dient artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 derhalve buiten toepassing te worden gelaten en dient te worden bevolen dat de schorsing van de in B.13 beoogde bepalingen haar uitwerking blijft hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest van het Hof op het beroep tot vernietiging dat op de rol is ingeschreven onder het nummer 7480.

Wat betreft de toepassing van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof

B.15.1. De verzoekende partijen voeren aan dat de schorsing gebaseerd moet worden op de artikelen 2 en 19 van het VEU, omdat artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 de duur van een schorsing op basis van artikel 20 van die bijzondere wet beperkt tot drie maanden.

B.15.2. Gelet op de vaststelling, in B.14.4, dat artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 buiten beschouwing moet worden gelaten in het kader van de schorsing van de uitvoering van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste en derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, is het verzoek om die bepaling te schorsen op basis van de artikelen 2 en 19 van het VEU zonder voorwerp.

Wat betreft de verzoeken om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie

B.16. Gelet op het voorgaande, is er in deze fase van de procedure geen aanleiding om de door de verzoekende partijen voorgestelde vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Om die redenen,

het Hof

1. schorst :

- artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen », zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van het Waalse Gewest 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 », uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren;

- artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020, uitsluitend in zoverre het bepaalt dat een advocaat zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim wat betreft de verplichting tot periodieke melding van marktklare grensoverschrijdende constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het genoemde decreet van 6 mei 1999;

2. beveelt dat de voormelde schorsingen verder uitwerking hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over het beroep tot vernietiging dat is ingeschreven op de rol onder het nummer 7480;

3. verwerpt de vordering tot schorsing voor het overige.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 11 maart 2021.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût