



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 69/2025
van 30 april 2025
Rolnummers : 7481, 7510, 7511 en 7521**

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

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Katrin Jadin, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020, tweede editie) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Philippe Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 46/2021 van 11 maart 2021

(ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 maart 2021, tweede editie, heeft het Hof die ordonnantie gedeeltelijk geschorst.

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

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

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

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

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

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

Bij tussenarrest nr. 3/2024 van 11 januari 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 februari 2024, heeft het Hof, onder meer, « de uitspraak [aangehouden] over de grieven die zijn vermeld in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) ».

Bij arrest van 29 juli 2024 in de zaak C-623/22 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geantwoord op de vragen gesteld bij het voormelde arrest nr. 103/2022.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Danny Pieters en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen met betrekking tot de grieven die zijn vermeld in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1 van het voormelde arrest van het Hof nr. 3/2024,

- alle partijen uit te nodigen om, in een aanvullende memorie bij aangetekende brief die uiterlijk op 24 oktober 2024 ter post wordt ingediend, waarvan zij binnen dezelfde termijn een afschrift uitwisselen, alsook, via mail, op het mailadres griffie@const-court.be, hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 juli 2024 op de voormelde grieven,

- dat de zaken in staat van wijzen waren en heeft het de dag van de terechtzitting bepaald op 20 november 2024.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 7510;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 7521;
- de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Cédric Molitor en mr. Matthieu de Mûelenaere, advocaten bij de balie te Brussel.

Op de openbare terechtzitting van 20 november 2024 :

- zijn verschenen :
 - . mr. Philippe Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481;
 - . mr. Jérôme Noël, advocaat bij de balie te Brussel, tevens *loco* mr. Sabrina Scarnà, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7510;
 - . mr. Paul Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511;
 - . mr. Laure Proost, tevens *loco* mr. Frank Judo, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7521;
 - . mr. Matthieu de Mûelenaere, tevens *loco* mr. Cédric Molitor, voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers Danny Pieters en Emmanuelle Bribosia verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van de in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 van 11 januari 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003) vermelde grieven

A.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 vermelden inleidend dat het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 juli 2024 in zake *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), dat antwoordt op de vijf prejudiciële vragen die door het Grondwettelijk Hof werden gesteld in zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), op meerdere vlakken ernstige onjuistheden bevat. Zij zijn zich evenwel ervan bewust dat het Grondwettelijk Hof aan dat arrest van het Hof van Justitie is gebonden.

Wat betreft de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief

A.2.1. Aangezien het Hof van Justitie heeft geantwoord dat de toepassing van de meldingsplicht op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting geen onevenredige gevolgen heeft, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 afstand van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief.

A.2.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 verwijst, in voorkomend geval, naar de aanvullende memories van de andere partijen, evenals naar het antwoord van het Hof van Justitie.

A.2.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, waaruit blijkt dat de betrokken grief niet gegrond is.

Wat betreft de in B.10.1 en in B.22.2 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven

A.3.1. Aangezien het Hof van Justitie heeft geantwoord dat de betrokken begrippen, die in 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) worden gebruikt, voldoende duidelijk zijn, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 afstand van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.10.1 en in B.22.2 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven.

A.3.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 voert aan dat, aangezien de in de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020) gebruikte termen identiek zijn aan die welke in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt, de enkele aanwijzingen die door het Hof van Justitie hieromtrent zijn gegeven in aanmerking dienen te worden genomen. Volgens de verzoekende partij is dat het geval voor het begrip « intermediair », met inbegrip van het onderscheid tussen de belangrijkste intermediairs (initiatiefnemers) en de hulpverstreckende intermediairs, voor het begrip « marktklare constructie » (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 60) en voor de verschillende « wezenskenmerken » (*ibid.*, punt 72). Nog volgens de verzoekende partij is dat ook het geval voor de verschillende constitutieve bestanddelen van het begrip « grensoverschrijdende constructie » : (1) het begrip « fiscale woonplaats » dient te worden geïnterpreteerd overeenkomstig de nationale bepalingen en de dubbelbelastingverdragen, (2) het begrip « plaats waar de activiteit wordt uitgeoefend » dient te worden geïnterpreteerd ten aanzien van de plaatsbepalingsregels waarin door de nationale instrumenten is voorzien, (3) het begrip « deelnemer aan de constructie » beoogt de relevante belastingplichtige en (4) het begrip « gevolgen die een constructie mogelijk heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang » dient te worden geanalyseerd ten aanzien van de wezenskenmerken van categorie D.

A.3.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, waaruit blijkt dat de betrokken begrippen voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn.

Wat betreft de in B.11.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief

A.4.1. Wat betreft het aanvangspunt van de meldingstermijn, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat de belangrijkste intermediairs (initiatiefnemers) en de relevante belastingplichtigen de constructie slechts moeten melden op het moment van de implementatie ervan, namelijk bij de overgang van de conceptuele naar de operationele fase. Volgens hen geldt hetzelfde voor de hulpverstreckende intermediairs die een effectieve kennis hebben van de implementatiedatum. Nog volgens hen, wat betreft de hulpverstreckende intermediairs die weten dat hun bijstand een constructie betreft, gaat de meldingstermijn in op de dag na die waarop zij hun hulp, bijstand of advies hebben voltooid. Zij voegen eraan toe dat de hulpverstreckende intermediairs zich van hun meldingsplicht kunnen « kwijten » zodra hun optreden aanvangt (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 85), waarmee volgens hen de mogelijkheid voor de advocaten wordt beoogd om zich op een vrijstelling te beroepen. Zij doen gelden dat, wanneer een dergelijke intermediair het bewijs ontvangt dat de constructie werd gemeld, het niet langer verantwoord is hem ertoe te dwingen een vrijstelling in te roepen. Zij voeren bovendien aan dat één melding van de constructie volstaat, zonder dat voor elke fase van eenzelfde constructie een melding hoeft te worden gedaan. Ten slotte, verwijzend naar punt 84 van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, zijn zij van mening dat er geen meldingstermijn kan aanvangen indien de constructie niet is geïmplementeerd.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 besluiten daaruit dat artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 dient te worden vernietigd. Zij verwijten die bepaling niet erin te voorzien dat de meldingstermijn niet aanvangt indien de constructie niet daadwerkelijk wordt geïmplementeerd. Zij voegen eraan toe dat, in afwachting van een herstelordonnantie, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens het volgende opleggen : (1) de meldingstermijn kan niet aanvangen indien de betrokkene de informatie heeft ontvangen dat de implementatie onzeker is, (2) de meldingstermijn kan aanvangen wanneer de implementatie van de constructie is begonnen, in zoverre de betrokkene kennis daarvan heeft, (3) de door het Hof van Justitie aangegeven aanvangspunten dienen te worden toegepast en (4) de betrokkene is vrijgesteld van zijn meldingsplicht zodra de constructie door hem of door iemand anders werd gemeld, en dat los van de fase die aanleiding heeft gegeven tot die melding.

A.4.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 doet gelden dat de implementatie van de constructie de overgang is van de conceptuele fase naar de operationele fase, hetgeen overeenstemt met het moment waarop de constructie haar eerste juridische gevolgen heeft. Wat betreft de hulpverstreckende intermediairs, is zij van mening dat de meldingstermijn ten vroegste aanvangt op het moment waarop zij hun hulp, bijstand of advies, waarvan zij weten dat die betrekking heeft op een mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructie die kan worden geïmplementeerd, hebben voltooid. Zij voegt eraan toe dat die meldingstermijn ten laatste aanvangt op de dag bepaald bij artikel 8*bis ter*, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU), ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, in zoverre de hulpverstreckende intermediair kennis daarvan heeft. Ten slotte voert zij aan dat de advocaten die de hoedanigheid van hulpverstreckend intermediair hebben, bevrijd zijn van hun meldingsplicht zodra zij hun cliënt in kennis hebben gesteld van de verplichting de constructie te melden, met dien verstande dat die kennisgeving kan plaatsvinden zodra zij kennis ervan hebben dat hun advies, hulp of bijstand plaatsvindt in het kader van het bedenken of het implementeren van een mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructie.

A.4.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, waaruit blijkt dat het aanvangspunt van de termijn om aan de meldingsplicht te voldoen, op duidelijke en nauwkeurige wijze is vastgesteld.

Wat betreft de in B.32.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 doen gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat de vrijstelling is voorbehouden aan de advocaten en de andere beroepen die ertoe gemachtigd zijn om iemand in rechte te vertegenwoordigen. Volgens hen bestaat die tweede categorie evenwel niet in het Belgische recht. Nog volgens hen kunnen dus enkel advocaten zich op de vrijstelling beroepen en is het enkel advocaten toegestaan die vrijstelling uitsluitend aan hun cliënt te melden. Zij beklemtonen dat de vrijstelling zich beperkt tot de advocaten in de zin van de richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 « ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een

andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven», hetgeen de advocaten uitsluit die zijn ingeschreven op de lijsten B bij de Belgische orden van advocaten.

Zij doen vervolgens gelden dat artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 dient te worden vernietigd, in zoverre het uitsluit dat advocaten zich op de vrijstelling kunnen beroepen voor de drie fasen van de marktklare constructies die volgen op de eerste fase.

Zij voeren ten slotte aan dat, in afwachting van herstelwetgeving, de voormelde arresten van het Grondwettelijk Hof nrs. 103/2022 en 3/2024 in conflict komen met het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024. Ten eerste voeren zij aan dat, indien de advocaat zich beperkt tot het geven van adviezen, het niet verantwoord is zijn recht op vrijstelling uit te sluiten voor de eerste fase van de marktklare constructies. Ten tweede zijn zij van mening dat enkel advocaten zich kunnen beroepen op het beroepsgeheim om zich vrij te stellen van de periodieke meldingsplicht van de marktklare constructies. Ten derde doen zij gelden dat enkel advocaten zich kunnen vrijstellen van hun meldingsplicht vanaf het begin van hun optreden, zonder aan hun cliënt informatie over de constructie te moeten geven. Ten vierde voeren zij aan dat enkel de cliënten – de relevante belastingplichtigen – van de advocaten zich kunnen verzetten tegen de vrijstelling. Zij doen gelden dat artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bijgevolg dient te worden vernietigd.

A.5.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 doet gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat enkel de advocaten-intermediairs zijn vrijgesteld van de verplichting personen die niet hun cliënten zijn in kennis te stellen van het bestaan van een grensoverschrijdende constructie. Zij beklemtoont dat de bijzondere plaats van de advocaat in de maatschappij en in de rechtsbedeling het strikt vertrouwelijke karakter verantwoordt van de informatie die aan hem wordt meegedeeld tijdens de uitoefening van zijn fundamentele opdracht, die gaat van het verlenen van het advies tot het verdedigen in rechte. Zij merkt op dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de strijd tegen mogelijk fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies de inmenging in het beroepsgeheim van de advocaten niet verantwoordt. Zij voegt eraan toe dat de bijna onvoorwaardelijke bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat op fiscaal gebied werd bevestigd bij het arrest van het Hof van Justitie van 26 september 2024 in zake *F SCS en Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791). Ten slotte voert zij aan dat artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 dient te worden vernietigd, in zoverre het de relevante belastingplichtige toelaat de intermediair die tot het beroepsgeheim is gehouden en die de vrijstelling geniet, toe te staan aan de meldingsplicht te voldoen als intermediair. Zij merkt op dat noch de richtlijn (EU) 2018/822, noch de richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen » (hierna : de richtlijn (EU) 2023/2226) de lidstaten verplichten in een dergelijke maatregel te voorzien. Volgens haar staat het beroepsgeheim van de advocaat eraan in de weg dat de advocaat door zijn cliënt wordt toegestaan de constructie te melden als intermediair. Nog volgens haar zou de advocaat van zijn cliënt hoogstens het mandaat kunnen krijgen om de melding in naam van de cliënt uit te voeren.

A.5.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 voert aan dat het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 geen rekening houdt met het feit dat in het Belgische recht grote gelijkenissen bestaan tussen, enerzijds, de advocaten die de hoedanigheid van intermediair hebben en, anderzijds, de gecertificeerde belastingadviseurs en de gecertificeerde accountants die de hoedanigheid van intermediair hebben. Volgens haar verantwoordt die gelijkenissen een bijkomende bescherming van het recht op eerbiediging van het privéleven in België, overeenkomstig artikel 53 van het Handvest.

Ten eerste merkt zij op dat de advocaten, de gecertificeerde belastingadviseurs en de gecertificeerde accountants identieke activiteiten kunnen uitoefenen. Volgens haar vallen de adviezen die de leden van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants geven onder het begrip « juridisch advies » in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Nog volgens haar is het niet mogelijk een onderscheid te maken tussen een juridisch advies en een fiscaal advies. Zij voegt eraan toe dat advocaten in België geen monopolie op juridisch advies hebben, zoals overigens blijkt uit 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 » (hierna : de wet van 18 september 2017). Zij is ten slotte van mening dat het risico op verplaatsing van fiscale planningsactiviteiten dat in het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 107) wordt aangevoerd, geen verband heeft met de doelstelling van de richtlijn (EU) 2018/822 om constructies op te sporen die rechtmatig maar mogelijk fiscaal agressief zijn.

Ten tweede merkt zij op dat de leden van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants ook tot het beroepsgeheim gehouden zijn (artikel 458 van het Strafwetboek), en dat in het algemeen belang. Volgens haar zou de cliënt die zich tot een intermediair richt die tot het beroepsgeheim is gehouden dezelfde verwachtingen met

betrekking tot de vertrouwelijkheid van zijn communicatie met die intermediair moeten kunnen hebben, ongeacht of die advocaat of een andere beroepsbeoefenaar is. Nog volgens haar dreigt het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 te leiden tot een onduidelijke bescherming van de geheimen die worden toevertrouwd aan de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants, aangezien artikel 458 van het Strafwetboek onverkort van toepassing blijft voor de andere aangelegenheden dan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Zij doet gelden dat een dergelijk verschil in behandeling niet verantwoord is. Ten slotte betwist zij het verband dat door het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 wordt gelegd tussen, enerzijds, artikel 7 van het Handvest en, anderzijds, artikel 47 van het Handvest en de vertegenwoordiging in rechte, aangezien het recht op eerbiediging van het privéleven losstaat van het recht op een eerlijk proces, de bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat wordt losgekoppeld van elk verband met een gerechtelijke procedure en hetzelfde geldt voor de andere beroeps categorieën.

Ten derde beklemt zij dat de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants ook onderworpen zijn aan strikte deontologische regels en dat zij tuchtsancties opgelegd kunnen krijgen in geval van nalatigheden.

Ten slotte herinnert zij eraan dat het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, meerdere artikelen heeft vernietigd van de federale wetgeving tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822, in zoverre zij erin voorzagen dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kon beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Zij besluit daaruit dat een ruime bescherming aan het beroepsgeheim dient te worden toegekend, dat het beroepsgeheim en het recht op eerbiediging van het privéleven op dezelfde manier dienen te worden beschermd als in de wet van 18 september 2017, dat de advocaten, de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants op dezelfde wijze dienen te worden behandeld en, ten slotte, dat de tuchtoverheden moet worden toegelaten deel te nemen aan de discussie over het beroepsgeheim tussen de overheid, de belastingplichtige en de intermediairs.

A.5.4. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, waaruit blijkt dat de ongeldigheid van artikel 8bis ter, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU die door het Hof van Justitie (grote kamer) in het arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) is uitgesproken, enkel advocaten betreft.

Wat betreft de in B.9.1 en B.31 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven

A.6.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 merken op dat het Hof van Justitie, in zijn antwoord op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022 werd gesteld, de advocaten uit zijn onderzoek heeft uitgesloten. Volgens hen volgt daaruit dat het antwoord van het Hof van Justitie enkel de andere intermediairs en de relevante belastingplichtigen betreft.

A.6.2. Na te hebben herinnerd aan de redenering van het Hof van Justitie in het voormelde arrest van 29 juli 2024, zet de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 uiteen dat zij enkel kan vaststellen dat, wat betreft de advocaat-intermediairs, het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven verantwoord is. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 preciseert niettemin dat de bestreden bepalingen de personen die de constructie moeten melden, verplichten informatie te geven waarvan de mededeling op onevenredige wijze afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven. Zo is volgens haar de mededeling van de geboortedatum en de geboorteplaats van de intermediair, alsook van zijn fiscaal identificatienummer, niet noodzakelijk om de nagestreefde doelstelling te bereiken. Zij merkt op dat ingevolge het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, de richtlijn (EU) 2023/2226 niet langer de identificatie oplegt van de intermediairs die wegens het beroepsgeheim zijn vrijgesteld van de meldingsplicht, namelijk de advocaten. Zij merkt op dat de richtlijn (EU) 2023/2226 ook niet langer de omschrijving van de zakelijke activiteiten oplegt, maar voorziet in de verstrekking van « alle andere inlichtingen die voor de bevoegde autoriteit van belang kunnen zijn bij het beoordelen van een mogelijk belastingrisico », zonder dat die verstrekking mag leiden tot de openbaarmaking van een beroepsgeheim. Zij doet gelden dat, in afwachting van de omzetting van de richtlijn (EU) 2023/2226, de bepaling van de ordonnantie van 29 oktober 2020 die oplegt de identiteit mede te delen van de advocaat-intermediairs, die zijn vrijgesteld van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waartoe zij gehouden zijn, dient te worden vernietigd. Zij voegt eraan toe dat de betrokken artikelen ook dienen te worden geïnterpreteerd in die zin dat zij niet mogen leiden tot de openbaarmaking van de uitwisselingen tussen een advocaat en zijn cliënt en van elk advies dat een advocaat verstrekt aan zijn cliënt. Zij voert aan dat dezelfde

interpretatie geboden is in het kader van de controle door de belastingadministratie. Zij doet gelden dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, dat artikel 119 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure wijzigt, dient te worden vernietigd, in zoverre het niet erin voorziet dat de verzoeken om inlichtingen die zijn gericht aan derden die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim door de bevoegde tuchtoverheid worden gecontroleerd.

A.6.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verwijst naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, waaruit blijkt dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven verantwoord is.

- B -

Ten aanzien van het doel van de heropening van de debatten

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

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

De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU). De richtlijn (EU) 2018/822 voert een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende constructies. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de « 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.

Wat betreft de uiteenzetting van de ordonnantie van 29 oktober 2020 en van de context ervan, wordt verwezen naar B.1.1 tot B.1.8 van het tussenarrest van het Hof nr. 3/2024 van 11 januari 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003).

B.1.2. Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie, in grote kamer, geantwoord op de prejudiciële vraag die was gesteld bij het arrest van het Hof nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), dat werd gewezen op vorderingen tot schorsing gericht tegen het Vlaamse decreet tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 (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 »).

Bij dat arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat artikel 8*bis ter*, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) schendt, in zoverre de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waartoe hij gehouden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

B.1.3. Bij zijn voormelde arrest nr. 3/2024 heeft het Hof :

- meerdere bestreden bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020 vernietigd (eerste en tweede streepje van het dictum);

- de uitspraak aangehouden « over de grieven die zijn vermeld in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) » (derde streepje van het dictum), daar het arrest nr. 103/2022 is gewezen op de beroepen tot vernietiging gericht tegen de federale wetgeving tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 (wet van 20 december 2019 « tot 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 constructie », hierna : de wet van 20 december 2019).

B.2. Bij zijn arrest van 29 juli 2024 in zake *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639) heeft het Hof van Justitie geantwoord op de vijf prejudiciële vragen die door het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 103/2022 waren gesteld.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof beslist de debatten te heropenen wat de in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1 van het voormelde arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven betreft. Het Hof heeft de partijen ook verzocht in een aanvullende memorie hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag, op die grieven, van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024.

De aanvullende memories zijn slechts ontvankelijk in zoverre de daarin vervatte uiteenzettingen betrekking hebben op die grieven en de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 daarop.

Ten gronde

Wat betreft de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief, met betrekking tot de toepassing van de ordonnantie van 29 oktober 2020 op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting (tweede middel in de zaak nr. 7481)

B.3.1. Bij de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 gelden dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelasting, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.3.2. Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof vastgesteld dat een gelijkaardige grief werd aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019 en dat het onderzoek daarvan het Hof ertoe had gebracht de eerste prejudiciële vraag in het dictum van zijn arrest nr. 103/2022 te stellen (B.8.3). Het Hof heeft geoordeeld dat, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag, de uitspraak over de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief diende te worden aangehouden (B.8.4).

B.3.3. Het Hof van Justitie heeft bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 22-34) op die prejudiciële vraag geantwoord en heeft besloten dat « uit het onderzoek van het aspect waarop [die] vraag betrekking heeft niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen aantasten in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie, alsook van de artikelen 20 en 21 van het Handvest » (punt 34).

B.3.4. In hun aanvullende memorie geven de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aan dat zij, wegens dat antwoord van het Hof van Justitie, afstand doen van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.8.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief.

Bijgevolg bestaat er geen aanleiding meer om zich over die grief uit te spreken.

Wat betreft de in B.10.1 en B.22.2 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven, met betrekking tot de duidelijkheid van de begrippen « constructie », « intermediair », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken » en het begrip « marktklare constructie » (grieven uiteengezet in het kader van het vierde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510 en in het kader van het eerste middel in de zaak nr. 7511) en wat betreft de in B.11.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief, met betrekking tot het aanvangspunt van de termijn om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden (vijfde middel in de zaak nr. 7481)

B.4.1. Bij de in B.10.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 en in de zaak nr. 7510 gelden dat de begrippen « intermediair », « constructie », « deelnemer » en « verbonden onderneming », alsook de kwalificatie « grensoverschrijdend » en de verschillende « wezenskenmerken » onvoldoende duidelijk gedefinieerd zijn.

Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof vastgesteld dat gelijkaardige grieven werden aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019 en dat het onderzoek daarvan het Hof ertoe had gebracht de tweede prejudiciële vraag in het dictum van zijn arrest nr. 103/2022

te stellen (B.10.2). Het Hof heeft geoordeeld dat, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag, de uitspraak over de in B.10.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven diende te worden aangehouden (B.10.3).

B.4.2. Bij de in B.22.2 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 gelden dat het begrip « marktklare constructie » te vaag is.

Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof geoordeeld dat de uitspraak over die grief diende te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die in het dictum van het arrest van het Hof nr. 103/2022 werd gesteld (B.22.2).

B.4.3. Bij de in B.11.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 gelden dat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof vastgesteld dat een gelijkaardige grief werd aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019 en dat het onderzoek daarvan het Hof ertoe had gebracht de derde prejudiciële vraag in het dictum van zijn arrest nr. 103/2022 te stellen (B.11.2). Het Hof heeft geoordeeld dat, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag, de uitspraak over de in B.11.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief diende te worden aangehouden (B.11.3).

B.4.4. Het Hof van Justitie heeft bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 35-90) de twee betrokken prejudiciële vragen beantwoord en heeft besloten dat « uit het onderzoek van de aspecten waarop [die twee vragen] betrekking hebben niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, kunnen aantasten in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het in artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten neergelegde legaliteitsbeginsel inzake straffen, en het in artikel 7 van dit Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven » (punt 90).

B.4.5. Bij zijn arrest nr. 33/2025 van 27 februari 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.033), dat werd gewezen op de beroepen gericht tegen de wet van 20 december 2019, heeft het Hof ten gronde uitspraak gedaan over grieven die soortgelijk zijn met de thans onderzochte grieven. Het Hof heeft geoordeeld dat die grieven niet gegrond waren, om de door het Hof van Justitie aangevoerde redenen (B.6.1-B.8).

Om dezelfde redenen zijn de in B.10.1 en B.22.2 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grieven en de in B.11.1 van hetzelfde arrest vermelde grief niet gegrond.

Wat betreft de in B.32.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief, met betrekking tot de beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten die voortvloeit uit de verplichting, voor de intermediairs die zich op het beroepsgeheim beroepen, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen (grief die werd uiteengezet in het kader van het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7521)

B.5.1. Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof geoordeeld dat het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7521, die de beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten betreffen, samen dienden te worden onderzocht. In het kader van dat onderzoek heeft het Hof opgemerkt dat een grief was gericht tegen de verplichting, voor de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, de andere intermediairs die niet zijn cliënten zijn, in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen (B.35.1). Het Hof heeft vastgesteld dat een gelijkaardige grief werd aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019 en dat het onderzoek daarvan het Hof ertoe had gebracht de vierde prejudiciële vraag in het dictum van zijn arrest nr. 103/2022 te stellen. Het Hof heeft geoordeeld dat, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag, « de uitspraak over de in B.32.1 vermelde middelen [diende] te worden aangehouden in zoverre zij betrekking hebben op de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, anders dan dat van de advocaat, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht » (B.35.2).

B.5.2. Artikel 8bis ter, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, voorziet in de mogelijkheid voor de lidstaten om intermediairs van de meldingsplicht te ontheffen « wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het

wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat». In die omstandigheden moeten de lidstaten de intermediairs die een dergelijke ontheffing genieten, verplichten « iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen ».

Wat betreft de mogelijkheid voor de lidstaten om de intermediairs te ontheffen van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim, blijkt uit het antwoord van het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag dat de intermediairs die een dergelijke ontheffing kunnen genieten, enkel diegenen zijn die advocaat zijn en diegenen die, zonder advocaat te zijn, beroepsbeoefenaars zijn die naar nationaal recht ertoe gemachtigd zijn de vertegenwoordiging in rechte te waarborgen (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 92-108).

Wat betreft de kennisgevingsplicht, die de meldingsplicht in geval van ontheffing vervangt, blijkt uit datzelfde antwoord van het Hof van Justitie dat de ongeldigheid die door het Hof van Justitie is uitgesproken in het voormelde arrest van 8 december 2022, vermeld in B.1.2, enkel de advocaten betreft in de zin van artikel 1, lid 2, *a*), van de richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 « ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven ». Die vastgestelde ongeldigheid betreft niet de beroepsbeoefenaars die geen advocaat zijn maar die naar nationaal recht ertoe gemachtigd zijn de vertegenwoordiging in rechte te waarborgen (*ibid.*, punten 109-120).

B.5.3. Naar aanleiding van dat antwoord van het Hof van Justitie heeft het Hof, bij zijn voormelde arrest nr. 33/2025, dat werd gewezen op de beroepen gericht tegen de wet van 20 december 2019, ten gronde uitspraak gedaan over de grief met betrekking tot de kennisgevingsplicht, in zoverre die plicht van toepassing is op andere intermediairs dan de advocaten. Het Hof heeft geoordeeld dat die grief niet gegrond was (B.9-B.12).

Om dezelfde redenen is de in B.32.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief waarvoor de uitspraak werd aangehouden, niet gegrond.

Wat betreft de in B.9.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief, met betrekking tot andere inmengingen dan die welke verband houdt met de beperking van het beroepsgeheim, in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen (grief die werd uiteengezet in het kader van het derde middel in de zaak nr. 7481 en van het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510)

B.6.1. Bij de in B.9.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aan dat de informatieverplichtingen die in de ordonnantie worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoont dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is. De verzoekende partij in de zaak nr. 7510 doet gelden dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 een onverantwoorde inbreuk maakt op het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen.

B.6.2. Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof vastgesteld dat een gelijkaardige grief werd aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019 en dat het onderzoek daarvan het Hof ertoe had gebracht de vijfde prejudiciële vraag in het dictum van zijn arrest nr. 103/2022 te stellen (B.9.2). Het Hof heeft geoordeeld dat, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag, de uitspraak over de in B.9.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief diende te worden aangehouden (B.9.3).

B.6.3. Bij zijn voormelde arrest van 8 december 2022 heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat « in het stadium waarin [de] cliënt [van de advocaat-intermediar] uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens [de gewijzigde] richtlijn [2011/16], de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediar en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd » (HvJ, grote kamer, 8 december 2022, C-694/20, voormeld, punt 19).

B.6.4. Het Hof van Justitie heeft bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 geantwoord op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof werd gesteld bij zijn arrest nr. 103/2022 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 121-150).

B.6.5. Uit het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede en de derde prejudiciële vraag die werden gesteld door het Hof bij zijn arrest nr. 103/2022 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 35-90, i.h.b. punt 89), evenals uit het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die bij hetzelfde arrest werd gesteld (punten 135-137), blijkt dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven vanwege de meldingsplicht voldoende nauwkeurig is bepaald.

Vervolgens volgt uit het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof werd gesteld bij zijn arrest nr. 103/2022 dat de meldingsplicht geen afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokkenen (punt 138), dat de meldingsplicht ertoe strekt agressieve fiscale planning te bestrijden en het risico van belastingontwijking en -ontduiking te vermijden, die doelstellingen van algemeen belang vormen (punten 140-141), dat de meldingsplicht geschikt is om die doelstellingen te verwezenlijken (punt 142), dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven die uit die meldingsplicht voortvloeit, beperkt is tot het strikt noodzakelijke (punten 143-147) en dat die inmenging niet onevenredig is (punt 148).

B.6.6. Bij zijn voormelde arrest nr. 33/2025, dat werd gewezen op de beroepen gericht tegen de wet van 20 december 2019, heeft het Hof ten gronde uitspraak gedaan over een grief die soortgelijk is met de thans onderzochte grief. Het Hof heeft geoordeeld dat die grief niet gegrond was, om de door het Hof van Justitie aangevoerde redenen (B.13.1-B.16).

Om dezelfde redenen is de in B.9.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief niet gegrond.

Wat betreft de in B.31 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief (tweede middel in de zaak nr. 7521)

B.7.1. Bij de in B.31 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief klaagt de verzoekende partij in de zaak nr. 7521 aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt.

B.7.2. Bij zijn arrest nr. 3/2024 heeft het Hof vastgesteld dat die grief aansloot bij het tweede en het derde middel in de zaak nr. 7481. Het Hof heeft geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste en de vijfde bij het arrest nr. 103/2022 gestelde prejudiciële vraag diende te worden afgewacht.

B.7.3. Zoals in B.3.3 en in B.6.5 is vermeld, heeft het onderzoek van die twee prejudiciële vragen door het Hof van Justitie geen aanleiding gegeven tot een ongeldigverklaring van de richtlijn (EU) 2018/822.

Om de door het Hof van Justitie aangevoerde redenen is de in B.31 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 vermelde grief niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen wat betreft de in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1 van het arrest van het Hof nr. 3/2024 van 11 januari 2024 vermelde grieven.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 30 april 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Frank Meersschaut

Luc Lavrysen