

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

VOORZITTER VAN DE XIV^e KAMER

A R R E S T

**nr. 249.704 van 2 februari 2021
in de zaak A. 231.487 /XIV-38.448**

In zake: 1. de ORDE VAN VLAAMSE BALIES
2. ALAIN CLAES
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Paul Wouters
kantoor houdend te 3000 Leuven
Koning Leopold I - straat 3
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen:

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister
van Financiën

I. Voorwerp van de vordering

1. De vordering, ingesteld op 3 augustus 2020, strekt tot de schorsing van de tenuitvoerlegging van de het koninklijk besluit van 20 mei 2020 ‘tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een nota en een administratief dossier ingediend.

Eerste auditeur Inge Vos heeft een verslag opgesteld.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 20 januari 2020 om 16.00 uur.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Paul Wouters, die verschijnt voor de verzoekende partijen en attaché Selim Dedeli die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Inge Vos heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. Het koninklijk besluit van 20 mei 2020 ‘tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’, dat het bestreden besluit is, strekt ertoe de progressieve schalen van de administratieve geldboetes vast te stellen voor het niet, onvolledig of laattijdig verstrekken van inlichtingen.

Daartoe worden aanpassingen doorgevoerd in diverse koninklijke besluiten, met name in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (artikel 1 van het

bestreden besluit), in het koninklijk besluit van 11 januari 1940 ‘betreffende de uitvoering van het Wetboek der registratie-, hypotheek-, en griffierechten’ (artikel 2 van het bestreden besluit), in het koninklijk besluit van 31 maart 1936 ‘houdende algemeen reglement van de successierechten’ (artikel 3 van het bestreden besluit) en, tot slot, in het koninklijk besluit van 3 maart 1927 ‘houdende uitvoering van het Wetboek van diverse rechten en taksen’ (artikelen 4 en 5 van het bestreden besluit).

3.2. Het bestreden besluit geeft aldus uitvoering aan nieuwe bepalingen die in verschillende fiscale wetboeken zijn ingevoegd bij de wet van 20 december 2019 ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ (hierna: de wet van 20 december 2019).

De wet van 20 december 2019 voorziet in elk van de in die wet vermelde wetboeken in een verplichting voor intermediairs of, in sommige gevallen, voor de belastingplichtigen om bepaalde inlichtingen te verstrekken aan de Belgische bevoegde autoriteit inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. In bepaalde gevallen wordt voorzien in een ontheffing van de meldingsplicht, in welk geval de meldingsplicht rust op andere betrokken intermediairs of, als die er niet zijn, op de belastingplichtige.

Zo bevat de wet van 20 december 2019 onder meer een specifieke regeling in geval een intermediair, zoals een advocaat, gebonden is door een wettelijk beroepsgeheim. Het nieuw artikel 326/7 van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 luidt:

“Art. 326/7. § 1. Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden:

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

2° bij gebreke aan een andere intermediair, de relevante belastingplichtige of

belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van zijn of hun meldingsplicht.

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

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

Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en bezorgt de intermediair de nodige gegevens voor het vervullen van de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

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

Ook in andere (fiscale) wetboeken zijn gelijkaardige bepalingen opgenomen, met name in artikel 289*bis*/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van de wet van 20 december 2019), in artikel 146*duodecies* van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van de wet van 20 december 2019) en in artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek van Diverse Rechten en Taksen (artikel 55 van de wet van 20 december 2019).

3.3. Om agressieve belastingpraktijken effectiever te bestrijden, voegt de wet van 20 december 2019 in de genoemde fiscale wetboeken tevens sancties in. Er wordt in een administratieve geldboete voorzien voor het niet, het laattijdig of het onvolledig verstrekken van de vereiste inlichtingen. Daarbij worden ook de minimale en maximale bedragen van de geldboete bepaald die variëren tussen 1.250 euro en 100.000 euro, al naar gelang het gaat om het onvolledig dan wel het niet of laattijdig verstrekken van inlichtingen, al dan niet gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden (*cfr.* artikelen 445, § 4, WIB 1992, 289*bis*/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 146*duodecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen, zoals die zijn gewijzigd bij de wet van 20 december 2019).

Zo bepaalt artikel 445, § 4, van het WIB 1992:

“[...]”

§ 4. In afwijking van paragraaf 1, eerste lid, legt de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar voor de overtreding van de bepalingen van de artikelen 326/1 tot en met 326/9, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, die bestaat uit het onvolledig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 338, § 6/4, een boete op van 1 250 euro tot 12 500 euro. Voor dergelijke overtredingen gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden wordt een boete van 2 500 euro tot 25 000 euro opgelegd.

De door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar legt voor de overtreding van de bepalingen van de artikelen 326/1 tot en met 326/9, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, die bestaat uit het niet of laattijdig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 338, § 6/4, een boete op van 5 000 euro tot 50 000 euro. Voor dergelijke overtredingen gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden wordt een boete van 12 500 euro tot 100 000 euro opgelegd.

De Koning legt de progressieve schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.”

De Koning wordt er bij de wet van 20 december 2019 toe gemachtigd om de progressieve schaal van de administratieve geldboetes vast te leggen en hun toepassingsmodaliteiten te regelen, wat het voorwerp is van het bestreden besluit. Luidens het verslag aan de Koning erbij zijn de bedragen van de boetes vastgelegd op basis van de doelstellingen van de bovengenoemde Europese richtlijn, die met name gericht zijn op het vaststellen van sancties die voldoende effectief en afschrikkend zijn. Het verschil in behandeling tussen de twee categorieën sancties wordt gerechtvaardigd door het feit dat het van essentieel belang is dat de fiscale autoriteiten binnen de voorgeschreven termijn op de hoogte worden gebracht van het bestaan van een juridische constructie omdat, bij gebrek daaraan, zij deze constructies niet op tijd kunnen vaststellen, wat hen zou verhinderen een eventueel onderzoek binnen de wettelijke termijn uit te voeren.

3.4. De wet van 20 december 2019 is gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 30 december 2019 en is, naar luid van artikel 61 ervan, in werking getreden op 1 juli 2020 met dien verstande dat “eveneens [moeten worden verstrekt] de inlichtingen over de in deze wet bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Deze inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden uiterlijk op 31 augustus 2020

meegedeeld.” De artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 zijn niet van toepassing op de gevallen zoals omschreven in het tweede lid van artikel 61 van deze wet, indien ze worden ingediend voor 31 december 2020 (artikel 62).

3.5. Luidens artikel 6 van het bestreden besluit dat is bekend gemaakt in het Belgisch Staatsblad van 4 juni 2020, treedt het in werking op 1 juli 2020.

Met een actualiteitsbericht van 4 juni 2020 wordt door de belastingadministratie meegedeeld dat “gezien de huidige situatie, en gelet op het politiek akkoord tussen de EU-lidstaten omtrent een (optioneel) uitstel van deze verplichting, besloten [is] om via administratieve tolerantie een uitstel van 6 maanden toe te kennen”. Met een actualiteitsbericht van 6 juli 2020 deelt de belastingadministratie mee dat het politiek akkoord waarvan sprake in het actualiteitsbericht van 4 juni 2020 “werd geofficialiseerd” in de Richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie’(hierna: de Richtlijn (EU) 2020/876). Bij artikel 1 van die Richtlijn (EU) 2020/876 wordt het optioneel uitstel van termijnen vanwege de COVID-19-pandemie mogelijk gemaakt.

3.6. De wet van 19 december 2020 tot slot maakt het voorwerp uit van vier beroepen tot vernietiging voor het Grondwettelijk Hof. Deze beroepen, gekend onder rolnummers 7407, 7409, 7410 en 7412, werden samengevoegd onder het rolnummer 7407 en zijn nog hangende. Het beroep tot vernietiging dat bij het Grondwettelijk Hof is gekend onder het rolnummer 7410, werd ingediend door de eerste verzoekende partij.

De verzoekende partijen in de zaak met het rolnummer 7407 hebben, naast een beroep tot vernietiging, ook een vordering tot schorsing van de wet van 20 december 2019 bij het Grondwettelijk Hof ingediend. Die vordering

heeft inmiddels geleid tot arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 van het Grondwettelijk Hof.

IV. Schorsingsvoorwaarden

4. Krachtens artikel 17, §1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State kan de schorsing van de tenuitvoerlegging slechts worden bevolen onder de dubbele voorwaarde dat de zaak te spoedeisend is voor een behandeling ervan in een beroep tot nietigverklaring en indien minstens één ernstig middel wordt aangevoerd dat de nietigverklaring van de akte of het reglement *prima facie* kan verantwoorden.

V. Spoedeisendheid

Uiteenzetting

5. Wat de spoedeisendheid betreft, voeren de verzoekende partijen eerstens aan dat de zaak “te spoedeisend is omdat zij het resultaat van de procedure ten gronde niet kunnen afwachten, omdat zij ondertussen onherroepelijk schadelijke gevolgen ondergaan”. Immers de toestand waarin een advocaat, zoals tweede verzoeker, die beantwoordt aan het begrip ‘intermediair’, zich dagelijks in zijn praktijk van fiscaal raadgever bevindt wanneer een geviseerde grensoverschrijdende constructie zich voordoet, is onmogelijk. De advocaat-intermediair staat voor het onoverkomelijk dilemma dat hem, welke keuze hij ook maakt, steeds in een gegarandeerde situatie brengt waarin hij strafbaar is. Ofwel respecteert hij het beroepsgeheim en is hij strafbaar met de in het bestreden besluit voorziene administratieve geldboetes die kunnen oplopen tot 100.000 euro per overtreding, ofwel komt hij de verplichtingen opgelegd door de wet van 20 december 2019 na en wordt hij tuchtrechtelijk vervolgd waarbij hij een disciplinaire sanctie riskeert die kan gaan tot de uiteindelijke schrapping. Deze onmogelijke toestand kan enkel door een schorsing van het bestreden besluit een halt worden toegeroepen en worden voorkomen.

De verzoekende partijen betogen verder dat het beroepsgeheim van de advocaat - intermediair door het bestreden besluit ernstig dreigt te worden geschonden, terwijl de betrokken individuele advocaat zeer zware sancties dreigt op te lopen.

Bovendien wordt ook in hoofde van de burger het voor de rechtsstaat onmisbaar vertrouwen in de advocatuur ernstig aangetast, in die mate dat de burger er niet meer kan op vertrouwen dat wat hij aan zijn raadsman toevertrouwt niet aan derden wordt kenbaar gemaakt. Deze aantasting van de vertrouwensband tussen de burger en de advocatuur is volgens de verzoekende partijen niet te herstellen eens deze breuk zich heeft ingezet en werkelijkheid is geworden. Het zal bijzonder moeilijk, zo niet onmogelijk zijn om die band terug ongeschonden tot stand te brengen.

De enkele omstandigheid tot slot dat de fiscale administratie “bij wijze van administratieve tolerantie heeft besloten om een uitstel van zes maanden toe te staan tot 1 januari 2021 alvorens deze reglementering toe te passen”, doet volgens de verzoekende partijen geen afbreuk aan het feit dat in rechte de verplichtingen met ingang van 1 juli 2020 in werking zijn getreden. Het is volgens hen niet voldoende dat de Richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie’ (hierna: richtlijn (EU) 2020/876) aan de lidstaten, de mogelijkheid biedt om een uitstel toe te staan, dat het daarom volgens het intern recht mogelijk zou zijn om middels een “administratieve tolerantie” een in werking getreden wet en koninklijk besluit buiten werking te stellen. Daartoe is een wet nodig voor de wet van 20 december 2019 respectievelijk een koninklijk besluit voor het bestreden besluit, welke beiden ontbreken. Zij verwijzen naar rechtspraak van de Raad van State “in een analoge situatie” volgens dewelke “een intrekking van de bestreden akte, die onwettig blijkt te zijn, de bestreden akte onverkort laat bestaan in toepassing van artikel 159 van de Grondwet”.

Beoordeling

6. Naar eis van artikel 17, § 2, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State moet het verzoekschrift “een uiteenzetting van de feiten [bevatten] die, volgens de indiener ervan, de spoedeisendheid verantwoorden die ter ondersteuning van dit verzoekschrift wordt ingeroepen”. Hetzelfde is te lezen in artikel 8, 4°, van het procedurereglement kort geding van 5 december 1991. Dit houdt in dat het aan verzoeker toevallt aan de zaak eigen, specifieke gegevens bij te brengen die *in concreto* aantonen dat de zaak spoedeisend is, gelet op de gevolgen van een - voortdurende - tenuitvoerlegging van de bestreden beslissing.

Voorts kan luidens artikel 17, § 1, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, een vordering tot schorsing worden gevorderd “op elk moment” en dus niet meer, zoals in de voorheen bestaande regelgeving, noodzakelijk in een enig verzoekschrift samen met de vernietiging. Met deze regeling heeft de wetgever precies de situaties te willen verlaten waarbij “geen enkele bijzondere gebeurtenis vereist dat de Raad van State zich bij spoedeisendheid over de zaak die haar wordt voorgelegd uitspreekt” (memorie van toelichting, *Parl. St. Senaat*, 2012-13, nr. 5-2277/1, 4). De spoedeisendheid “zal worden vastgesteld wanneer de verzoeker het resultaat van [de] procedure [ten gronde] niet kan afwachten om zijn beslissing te verkrijgen, op straffe zich in een toestand te bevinden met onherroepelijke schadelijke gevolgen” (memorie van toelichting, *Parl. St. Senaat*, 2012-13, nr. 5-2277/1, 13). Bovendien mag een nieuwe vordering worden ingediend, indien die steunt op nieuwe elementen die de spoedeisendheid van deze vordering rechtvaardigen (artikel 17, § 2, derde lid, gecoördineerde wetten op de Raad van State).

Uit wat voorafgaat, volgt dat niet zal volstaan te stellen dat de doorlooptijd van een annulatieprocedure te lang duurt of dat het resultaat van een annulatieprocedure niet kan worden afgewacht.

7. Om de spoedeisendheid aan te tonen, volstaat het dan ook niet te stellen dat de doorlooptijd van een annulatieprocedure te lang duurt of dat het resultaat van een annulatieprocedure niet kan worden afgewacht. Het moeten afwachten van het normale procedureverloop in het kader van een beroep tot nietigverklaring maakt het onvermijdelijke lot uit van elke beroepindiener en het staat aan de verzoekende partijen om aan te tonen dat zij het resultaat van de procedure tot nietigverklaring niet kunnen afwachten op straffe van zich in een toestand te bevinden met ernstige schadelijke gevolgen.

In de mate de verzoekende partijen te dezen argumenteren dat de zaak spoedeisend is omdat een advocaat – intermediair, zoals tweede verzoeker er een is, dagelijks in zijn praktijk van fiscaal raadgever voor het onoverkomelijk dilemma staat dat hem, welke keuze hij ook maakt, steeds in een gegarandeerde situatie zou brengen waarin hij strafbaar is, dient de Raad van State vast te stellen dat het aangevoerde onoverkomelijke dilemma om de spoedeisendheid te verantwoorden, volgt uit de wet van 20 december 2019 die zowel de meldingsplicht als de sancties voor het niet, het laattijdig of het onvolledig verstrekken van de vereiste inlichtingen bepaalt, en niet uit het bestreden koninklijk besluit dat er enkel toe strekt om - binnen de grenzen van de door die wet bepaalde minima en maximabedragen -, de schaal van de administratieve geldboetes vast te stellen. Wanneer de verzoekende partijen aldus bij miskennen van de op hen rustende meldingsplicht hetzij administratieve geldboetes, hetzij een tuchtprocedure riskeren, dan is dat aangevoerde nadeel niet het rechtstreeks gevolg van de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit. Nu het aangevoerde nadeel niet volgt uit de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit, kan het niet de spoedeisendheid van de voorliggende vordering verantwoorden. Er blijkt ook niet dat de eerste verzoekende partij of tweede verzoeker die een annulatieberoep tegen de wet bij het Grondwettelijk Hof hebben aanhangig gemaakt, gebruik hebben gemaakt van de in artikel 19 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 ‘op het Grondwettelijk Hof’ voorziene mogelijkheid om een vordering tot schorsing in te dienen (zie nog *infra* punt 12)

8. In de mate de verzoekende partijen de spoedeisendheid van hun vordering motiveren omwille van een ernstige schending van het beroepsgeheim van de advocaat, herinnert de Raad van State eraan dat een aangevoerde onwettigheid op zich niet kan volstaan om ervan te overtuigen dat de vordering spoedeisend is. De schorsingsvoorwaarde van het spoedeisend karakter van de vordering is immers een op zich staande voorwaarde waaraan moet zijn voldaan doch die moet worden onderzocht los van de andere schorsingsvoorwaarde, namelijk dat minstens één ernstig middel wordt aangevoerd dat de nietigverklaring van het bestreden besluit *prima facie* kan verantwoorden. Met hun verwijzing naar een onwettigheid op zich tonen de verzoekende partijen derhalve nog niet aan dat zij de procedure ten gronde niet kunnen afwachten om de door hen nagestreefde vernietiging te verkrijgen, op straffe van zich in een toestand te bevinden met onherroepelijke schadelijke gevolgen.

Voorts volgt ook dit aangevoerde nadeel niet uit de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit, maar uit de wet van 20 december 2019 zelf, zoals ook blijkt uit het door de eerste verzoekende partij ingestelde beroep tot vernietiging bij het Grondwettelijk Hof en de daarin aangevoerde middelen. De gevraagde schorsing van de tenuitvoerlegging kan de verzoekende partijen dan ook niet behoeden voor het door hen gevreesde nadeel inzake een vermeende schending van het beroepsgeheim van de advocaat. Een eventuele schorsing van de bepalingen van het bestreden besluit laat de meldingsverplichtingen die de aangevoerde aantasting van het beroepsgeheim met zich meebrengen zoals opgenomen in de wet, immers onverlet.

9. De verzoekende partijen betogen nog ter adstructie van de spoedeisendheid dat ook in hoofde van de burger het voor de rechtsstaat onmisbaar vertrouwen in de advocatuur ernstig wordt aangetast, in die mate dat de burger er niet meer kan op vertrouwen dat wat hij aan zijn raadsman toevertrouwt niet aan derden kenbaar wordt gemaakt. In zoverre deze aantasting van de vertrouwensband volgens hen niet valt te herstellen eens deze breuk zich heeft ingezet en werkelijkheid is geworden, ziet dit argument mede op nadelen die niet

de verzoekende partijen maar “de burger” zou lijden. In zoverre de burger dat aangevoerde nadeel zou lijden, kan het niet slagen aangezien de verantwoording van de spoedeisendheid moet steunen op de gevreesde schade of nadelen die de verzoekende partijen zélf vrezen te zullen ervaren en willen afweren. Zelfs voor zover het een eigen nadeel betreft omwille van de weerslag die het heeft voor een advocaat-intermediair, volgt dit nadeel evenmin uit de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit, doch wel uit de wet van 20 december 2019.

10. De verzoekende partijen lijken bij de uiteenzetting van de spoedeisendheid ook voorbij te gaan aan de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019 en blijven in het licht van deze bepalingen ook in gebreke om de ernst van het aangevoerde nadeel te concretiseren. Deze bepalingen bevatten immers een specifieke regeling in die gevallen waarin een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim. Zo bepaalt artikel 326/7 van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 9 van de wet als volgt:

“Art. 326/7. § 1. Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden: 1° de betrokken intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs; 2° bij gebreke aan een andere intermediair, de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van zijn of hun meldingsplicht. De ontheffing van de meldingsplicht krijgt slechts uitwerking op het tijdstip dat een intermediair voldaan heeft aan de in het eerste lid bedoelde verplichting.

§ 2. De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht. Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en bezorgt de intermediair de nodige gegevens voor het vervullen van de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

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

Ook in de andere reeds genoemde fiscale wetboeken werden vergelijkbare bepalingen opgenomen. Aldus lijkt de wet zelf, behalve in geval van “marktklare constructies”, te voorzien in een ontheffing van de meldingsplicht, in welk geval de meldingsplicht niet langer rust op de advocaat maar op andere

betrokken intermediairs of, als er geen zijn, op de relevante belastingplichtige(n) zelf. Daarnaast voorziet de wet ook uitdrukkelijk in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om de intermediair die zich beroept op een beroepsgeheim alsnog de toelating te geven om de noodzakelijke melding te doen. *Prima facie* dient ook te worden vastgesteld dat de intermediair, indien de belastingplichtige voor deze toelating kiest, de melding alsnog kan voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie teneinde de inhoud en omvang van de melding na te gaan, zoals ook uitdrukkelijk wordt bevestigd in de memorie van toelichting bij de wet, evenals in de circulaire (FAQ) ‘DAC 6 - Melding van grensoverschrijdende constructies’, zoals bekendgemaakt door de fiscale administratie bij actualiteitenbericht van 26 juni 2020.

11. In de mate de verzoekende partijen er nog op wijzen dat de verplichtingen op 1 juli 2020 in werking zijn getreden, merkt de Raad van State op dat het (louter) uitvoerbaar karakter van een (reglementair) besluit - dat overigens een wezenskenmerk van de administratieve rechtshandeling is -, op zich evenmin kan volstaan om het gevaar voor een onherroepelijk schadelijk gevolg te staven. Dat het bij het actualiteitsbericht van 4 juni en 6 juli 2020 door de fiscale administratie “via administratieve tolerantie” verleende uitstel van zes maanden op 31 januari 2021 tot een einde komt, wijzigt daaraan niets al was het maar omdat, zoals de verzoekende partijen er zelf op attenderen, naar intern recht een administratieve tolerantie niet volstaat om een in werking zijnde wettelijke en reglementaire regeling buiten werking te stellen, ook niet wanneer richtlijn (EU) 2020/876 in een mogelijkheid tot uitstel voorziet. Zoals zij zelf aangeven is daartoe een wet respectievelijk een koninklijk besluit vereist.

Ook de vergelijking die de verzoekende partijen nog maken met rechtspraak van de Raad van State in “een analoge situatie” volgens dewelke “een intrekking van een bestreden akte, die onwettig blijkt te zijn, die akte onverkort laat bestaan in toepassing van artikel 159 van de Grondwet” is niet dienstig. Vooreerst ligt, te dezen, met het uitstel van zes maanden “bij wijze van administratieve tolerantie” (noch anderszins) geen intrekking van het bestreden (reglementair)

besluit voor. Bovendien blijkt de door de verzoekende partijen aangehaalde overweging geen betrekking te hebben op de beoordeling van de spoedeisendheid in het kader van een schorsingsprocedure, doch handelt deze enkel over behoud van het voorwerp van het in die zaak ingediende annulatieberoep.

12. Slotsom is dat er niet aan kan worden voorbijgegaan dat de onherroepelijke schadelijke gevolgen die de verzoekende partijen beweren te ondergaan ingevolge de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit, zoals hiervoor reeds is vastgesteld, betrekking blijken te hebben op de wet van 20 december 2019 zelf.

Het beklift in dat opzicht dat de eerste verzoekende partij bij het Grondwettelijk Hof weliswaar een vernietigingsberoep heeft ingesteld tegen de wet van 20 december 2019, doch zonder gebruik te maken van de in artikel 19 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 ‘op het Grondwettelijk Hof’ voorziene mogelijkheid om een vordering tot schorsing in te dienen en, derhalve, - om reden van een eventueel moeilijk te herstellen ernstig nadeel - het Grondwettelijk Hof tevens om de schorsing ervan te vragen. Dit doet niet blijken van een houding dat een dringend optreden nodig is. Hetzelfde geldt voor de vaststelling dat de verzoekende partijen pas op 3 augustus 2020, zijnde de zestigste dag na de bekendmaking van het bestreden koninklijk besluit, ertoe zijn overgegaan de nietigverklaring en schorsing ervan te vorderen, ofschoon het koninklijk besluit op 1 juli 2020 in werking trad en zij er zelf op attenderen dat naar intern recht een administratieve tolerantie niet volstaat om een in werking zijnde wettelijke en reglementaire regeling buiten werking te stellen, ook niet wanneer Richtlijn (EU) 2020/876 in een mogelijkheid tot uitstel voorziet.

In de mate de verzoekende partijen ter terechtzitting nog doen gelden dat het Grondwettelijk Hof, mede op verzoek van de eerste verzoekende partij en tweede verzoeker, bij arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 sommige bepalingen van het Vlaams decreet van 21 juni 2013 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, wat betreft de

verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ (hierna: het decreet van 21 juni 2013) heeft geschorst, doet dit de Raad van State niet anders besluiten. De schorsing door het Grondwettelijk Hof betreft eensdeels artikel 11/6, §1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 zoals ingevoegd bij artikel 14 van het Vlaams decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ (hierna: het decreet van 26 juni 2020) “uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren”; en anderdeels artikel 11/6, § 3, van hetzelfde decreet van 21 juni 2013, zoals gewijzigd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 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 11/4 van het genoemde decreet van 21 juni 2013”. In datzelfde arrest nr. 167/2020 beslist het Grondwettelijk Hof tevens het Hof van Justitie prejudicieel te bevragen omtrent de verenigbaarheid van (sommige bepalingen van) artikel 1, punt 2) van de richtlijn (EU) 2018/822 met 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 datzelfde Handvest.

Het door de verzoekende partijen bijgebrachte schorsingsarrest 167/2020 heeft aldus enkel betrekking op het Vlaamse decreet van 26 juni 2020, en dus niet op de bepalingen van de wet van 20 december 2019 die de rechtsgrond vormen voor het met het voorliggende beroep bestreden koninklijk besluit.

De Raad van State moet daarentegen vaststellen dat het Grondwettelijk Hof diezelfde 17 december 2020 nog een arrest nr. 168/2020 heeft

gewezen. Met dat arrest nr. 168/2020 heeft het een vordering tot schorsing (die door anderen dan de verzoekende partijen op 15 oktober 2020 werd ingediend) tegen de wet van 20 december 2019 waaruit het aangevoerde nadeel te dezen voortvloeit, verworpen omdat die vordering tot schorsing niet tijdig was ingesteld en bijgevolg “klaarblijkelijk niet ontvankelijk” zodat de (bepalingen van de) wet van 20 december 2019 uitvoerbaar blijven. Ook het Grondwettelijk Hof heeft er in zijn arrest nr. 168/2020 - in verband met de uiteenzetting van het verzoekschrift tot schorsing die aan het risico van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel is gewijd -, op gewezen dat de verzoekende partijen in die zaak vanaf de bekendmaking van de wet van 20 december 2019 konden opmerken dat de onmiddellijke toepassing ervan hun het nadeel kon berokkenen dat zij beschrijven, nadeel dat bestaat in een aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat. Wat er ook van zij, zoals het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 168/2020 opmerkt, vloeit het feit dat sommige bepalingen van het decreet van 26 juni 2020, waarbij de richtlijn (EU) 2018/822 wordt omgezet, bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 worden geschorst en dat de bepalingen van de bestreden wet waarbij dezelfde richtlijn wordt omgezet, niet worden geschorst, voort uit procedurele keuzes die met kennis van zaken door de verzoekende partijen in die zaken zijn gemaakt doordat die binnen de toegestane termijn een vordering tot schorsing hebben ingesteld die is gericht tegen dat Vlaams decreet, maar niet tegen de bestreden wet.

Tot slot, blijkt nog dat geen van de middelen van het voorliggende beroep betrekking hebben op de rechtsgrond van het bestreden besluit.

13. Conclusie is derhalve dat de verzoekende partijen geen overtuigende en gestaafde argumenten aanvoeren waaruit blijkt dat zij de uitspraak ten gronde niet kunnen afwachten zodat de vereiste spoedeisendheid voor een vordering tot schorsing niet is aangetoond.

VI. Kosten

14. Wat de vraag van de verzoekende partijen tot toekenning van een rechtsplegingsvergoeding betreft wordt de bijdrage in de betaling van de kosten bepaald in het arrest waarin uitspraak wordt gedaan over het beroep tot nietigverklaring.

BESLISSING

De Raad van State verwerpt de vordering.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van twee februari tweeduizend eenentwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Carlo Adams,	staatsraad,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Johan Pas,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Johan Pas

Geert Debersaques