

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 256.480 van 10 mei 2023
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
Rechtskundige dienst FOD Financiën
North Galaxy - Toren B, 26ste verdieping
kantoor houdend te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 3 augustus 2020, strekt tot de nietigverklaring van 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. Bij arrest nr. 249.704 van 2 februari 2021 is de vordering tot schorsing van de tenuitvoerlegging van de bestreden beslissing verworpen.

De verzoekende partijen hebben een verzoekschrift tot voortzetting van de rechtspleging ingediend.

De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partijen hebben een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verwerende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De verzoekende partijen hebben een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 19 april 2023.

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 Alexander Van Steenberge 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. 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) voorziet in een systeem van samenwerking tussen de nationale belasting-autoriteiten van de lidstaten en stelt de regels en procedures vast voor de uitwisseling van inlichtingen voor fiscale doeleinden.

In de Europese Richtlijn (EU) 2018/822 van 25 mei 2018 van de Raad ‘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 2018/822/EU) is vastgelegd dat mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies aan de bevoegde autoriteiten moeten worden gemeld.

3.2. 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) verschijnt in het Belgisch Staatsblad op 20 december 2020 en is, naar luid van artikel 61 ervan, in werking getreden op 1 juli 2020.

Deze wet 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 de “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.

Aldus luidt het nieuw artikel 326/7 van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 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...[zie hierna punt 3.4]]”.

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, van het WIB 1992, 289*bis*/1 van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132 van het Wetboek der successierechten en 206/2, van het Wetboek van diverse rechten en taksen, zoals die zijn gewijzigd bij de wet van 20 december 2019). Aldus wordt uitvoering gegeven aan artikel 25*bis* van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1,6), van richtlijn 2018/822/EU.

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.”

3.4. De wet van 19 december 2020 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.

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

Inmiddels heeft het Grondwettelijk Hof in de voormelde zaken het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 gevelde. Daarbij vernietigt het Hof:

- “artikel 326/7, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019 in zoverre zij erin voorzien dat de intermediair die gehouden is tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 326/4 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146nonies van het Wetboek der successierechten en van artikel 211bis/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen”; en
- “artikel 289bis/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146septdecies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 32, 46 en 60 van de voormelde wet van 20 december 2019”.

3.5. Daarnaast heeft het Grondwettelijk Hof alvorens zich uit te spreken over de wettigheid van de aangevochten artikelen van de wet van 20 december 2019, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJEU) een aantal prejudiciële vragen voorgelegd.

Zo dient het Grondwettelijk Hof na te gaan of de begrippen “constructie”, “intermediair”, “deelnemer”, “verbonden onderneming”, de kwalificatie “grensoverschrijdend”, de verschillende “wezenskenmerken” en de “*main benefit test*”, die ertoe bijdragen het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn opdat kan worden voldaan aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken en aan het beginsel van

rechtszekerheid (GwH 15 september 2022, nr. 103/2022, punt B.36). Daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van de bepalingen van de richtlijn 2018/822/EU, en ermee rekening houdend dat die begrippen in de ene lidstaat geen andere interpretatie kunnen krijgen dan in een andere, heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen, aan het HvJEU de tweede in het *dictum* van het arrest 15 september 2022 nr. 103/2022 opgenomen prejudiciële vraag dient te worden gesteld.

3.6. Wat de meldingsplicht voor “marktklare constructies” betreft – een begrip waarover een prejudiciële vraag is gesteld – merkt het Grondwettelijk Hof op dat er een dubbele meldingsplicht geldt. 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 326/3, § 1, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*octies*, § 1, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen).

Deze bepalingen die wat de inlichtingen betreft, moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake marktklare constructies worden niet vernietigd omdat kan worden aangenomen dat “de inlichtingen die moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake een marktklare constructie niet gedekt zullen zijn door het beroepsgeheim”. (GwH 15 september 2022, nr. 103/2022, punt B.54.3).

3.7. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast, voor de intermediairs, een verplichting om driemaandelijks een verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 326/4 van het WIB 1992, artikel 289*bis*/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/4, van het Wetboek diverse rechten en taksen).

Zoals hiervoor *sub* 3.4. is gebleken, zijn deze bepalingen vernietigd en dit op grond van het volgende vernietigingsmotief in overweging B.54.4: “In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.54.2 aangehaalde inlichtingen die dienen te worden medegedeeld in het kader van de periodieke meldingsplicht, niet uitgesloten dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die onder het beroepsgeheim vallen.”

Dit acht het Grondwettelijk Hof “niet redelijkerwijze evenredig [...] met het nagestreefde doel”.

3.8. Belangrijk voor het voorliggende beroep is dat het Grondwettelijk Hof de rechtsgrond van het bestreden besluit, met name de strafbepaling in de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019, onaangetast laat. Deze is niet vernietigd, noch kan het antwoord op de door het Grondwettelijk Hof gestelde prejudiciële vragen een weerslag hebben op de rechtsgeldigheid van deze wettelijke rechtsgrond. Uit het arrest blijkt trouwens niet dat de wettelijke rechtsgrond is aangevochten.

Over de administratieve geldboeten die de tekortkomingen bestraffen ten aanzien van de meldingsplicht vermeld in de rechtsgrond van het bestreden besluit, heeft het Grondwettelijk Hof aangenomen dat deze “sancties van strafrechtelijke aard zijn in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 49 van het Handvest.” (GwH 15 september 2022, nr. 103/2022, punt B.33.5).

3.9 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 te dezen 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).

De Raad van State, afdeling Wetgeving heeft bij het ontwerp dat het bestreden besluit is geworden, op 8 april 2020 zijn advies nr. 67.078/3 verleend.

Het bestreden besluit is, samen met het verslag aan de Koning dat eraan voorafgaat en het advies van de afdeling Wetgeving van de Raad van State, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 4 juni 2020.

Krachtens artikel 6 ervan treedt het bestreden besluit 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

2020/876/EU van de Raad van 24 juni 2020 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie’ (hierna: de richtlijn 2020/876/EU). Bij artikel 1 van die richtlijn wordt het optioneel uitstel van termijnen vanwege de COVID-19-pandemie mogelijk gemaakt.

IV. Onderzoek van de middelen

A. Eerste en derde middel

Standpunt van de partijen

4. In het eerste en het derde middel van hun verzoekschrift voeren de verzoekende partijen een schending aan van de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Parijs op 20 maart 1952 (hierna: het EVRM).

Samengevat voeren de verzoekende partijen, wat het eerste middel betreft, aan dat de door hen ingeroepen rechtsregels zijn geschonden, eensdeels, omdat in de schaal in artikel 1 van het bestreden besluit geen enkel “nihil-tarief” is voorzien terwijl in de schaal van de administratieve geldboetes zoals voorzien in de artikelen 229/1, 229/2 en 229/5 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: het KB/WIB 92), is bepaald dat geen geldboete kan worden opgelegd ingeval van een “overtreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige”. Artikel 1 van het bestreden besluit miskent dan ook de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het EVRM (eerste middelonderdeel). In het tweede onderdeel van het eerste middel voeren zij anderdeels nog aan dat in de schaal van de administratieve geldboetes voorzien in artikelen 229/5 van het

KB/WIB 92 bovendien is voorzien dat geen geldboete kan worden opgelegd ingeval van een “overtreding [die] niet [is] toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken”, wat ontbreekt in artikel 1 van het bestreden besluit zodat deze bepaling ook op dit punt de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het EVRM, miskent.

Wat het derde middel betreft, voeren de verzoekende partijen nog aan dat de door de verzoekende partijen ingeroepen rechtsbepalingen zijn geschonden doordat in de schaal opgenomen in de artikelen 2, 3 en 4 van het bestreden besluit evenmin in een “nihil-tarief” is voorzien. Nochtans, voorzien de artikelen 229/1, 229/2 en 229/5 van het KB/WIB 92 dat geen geldboete kan worden opgelegd ingeval van een “[o]vertreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige” (eerste onderdeel van het derde middel) en is in de schaal van de administratieve geldboetes zoals vervat in artikel 229/5 van het KB/WIB 92 voorzien dat geen geldboete kan worden opgelegd ingeval van een “[o]vertreding [die] niet [is] toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken”. Het grondwettelijk gewaarborgde gelijkheidsbeginsel vereist nochtans dat een ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen of een gelijke behandeling van niet-vergelijkbare gevallen verboden is, tenzij daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Te dezen bestaat er voor het aangehaalde verschil in behandeling geen enkele objectieve, noch redelijke verantwoording die bovendien in verhouding zou staan met het nagestreefde doel.

In hun verzoekschrift lichten de verzoekende partijen, zowel wat het eerste als het derde middel betreft, nog toe dat men vergeefs zou aanvoeren dat het ontbreken in de schaal van de op te leggen administratieve geldboetes van enig “nihil-tarief” zijn verantwoording zou vinden in het feit – zoals wordt uiteengezet in het verslag aan de Koning bij het bestreden besluit –, 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 en dat bij gebrek daaraan zij deze constructies niet op tijd kan vaststellen, wat de fiscale autoriteiten

zou verhinderen een eventueel onderzoek binnen de wettelijke termijn uit te voeren. Even zinledig, aldus de verzoekende partijen, is de verwijzing van de gemachtigde van de Regering, daarover om toelichting gevraagd door de afdeling Wetgeving van de Raad van State, naar het voornaamste doel van de richtlijn 2018/822/EU en dat, dienvolgens, het voornaamste doel dat door de wet van 20 december 2019 met betrekking tot “meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies” wordt beoogd, is dat de fiscale autoriteiten tijdig correcte en volledige inlichtingen verkrijgen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies met een potentieel agressief karakter. Immers, in het randnummer 15 van de richtlijn 2018/822/EU staat te lezen dat “de lidstaten sancties dienen vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingbepalingen. Dergelijke sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn” en dat, volgens randnummer 7 van diezelfde richtlijn, de kans groter is dat het afschrikkeffect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vooraleer dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn. Volgens de verzoekende partijen is het immers opmerkelijk te moeten vaststellen dat het voornaamste doel van de eerdere richtlijn 2016/881/EU, wat de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied betreft, identiek hetzelfde was. In het randnummer 7 van deze richtlijn staat immers te lezen dat “[t]eneinde de overheidsmiddelen efficiënter in te zetten en de administratieve lasten voor MNO-Groepen te beperken, de rapportageverplichting alleen [geldt] voor MNO-Groepen waarvan het jaarlijks geconsolideerde groepsopbrengsten een bepaald bedrag overschrijdt”. Deze richtlijn 2016/881/EU moet er immers (ook) voor zorgen dat dezelfde informatie tijdig wordt ingezameld en ter beschikking wordt gesteld van de belastingdiensten in de gehele Unie en in randnummer 9 van diezelfde richtlijn wordt eveneens benadrukt dat “[d]e lidstaten regels [moeten] vaststellen met betrekking tot de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen en zij ervoor [moeten] zorgen dat deze sancties worden toegepast” en dat “[h]oewel de keuze van de sancties bij de lidstaten blijft berusten, de sancties doeltreffend, evenredig en

afschrikkend [moeten] zijn”. Nochtans heeft zulks de verwerende partij niet verhinderd voor de in artikel 345, § 3 WIB 1992 ingestelde administratieve geldboetes voor de overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot en met 321/6 van het WIB 1992, die precies de uitvoering zijn van de zonet voormelde richtlijn 2016/881/EU, in twee “nihil-tarieven” te voorzien in artikel 229/5 KB/WIB 92, ondanks de ook toen door Europa gewenste doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties. Vanuit de Europese regelgeving kan dan ook enkel maar argument worden geput om wel degelijk ook in “nihil-tarieven” te voorzien in het bestreden besluit. Dit geldt volgens de verzoekende partijen des te meer in de mate het bestreden besluit in sancties voorziet in een materie waarin slechts sprake is van constructies die volkomen legaal zijn, terwijl de verplichtingen voortspruitende uit de richtlijn 2016/881/EU betrekking hebben op de bestrijding van belastingfraude en belastingontduiking. Bovendien kan niet worden voorbij gegaan aan de vaststelling dat de thans ingevoerde regelgeving en de daaraan verbonden verplichtingen uitermate complex zijn, zodat enig begrip voor gebeurlijke overtredingen ingevolge omstandigheden buiten de wil van de intermediair of die niet zijn toe te schrijven aan kwade trouw wel degelijk op zijn plaats is.

In de memorie van wederantwoord repliceren de verzoekende partijen dat de verwerende partij in haar verweer volledig uitgaat van de veronderstelling dat in alle gevallen waarin door de bestreden bepalingen een geldboete wordt opgelegd, deze noodzakelijk het karakter heeft van een strafsancie in de zin van artikel 6 van het EVRM, wat echter niet steeds “noodzakelijk” het geval is. Dit brengt mee dat “de tussenkomst van de rechter die als ultiem redmiddel door de verwerende partij voor elke grief als laatste oplossing wordt naar voor geschoven” niet altijd opgaat omdat ook deze rechter in die gevallen waarin de boete niet kan worden beschouwd als een dergelijke strafsancie, wel degelijk gebonden is door de uiteindelijk niet voorziene tarieven of hypothesen in de betrokken schalen. Dit volgt uit het feit dat de regel waarop de verwerende partij steunt, is beperkt in zijn toepassingsgebied. Immers, volgens de vaststaande rechtspraak van het Hof van Cassatie geldt de bevoegdheid van de

rechter om met volle rechtsmacht de geldigheid van een opgelegde administratie geldboete te beoordelen uitsluitend voor die boetes die de aard hebben van een strafsanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM (zie bijv. Cass. 5 februari 1999, C.97.0441.N; Cass., 24 januari 2002, C00.0234.N - C.00.0422.N). De verzoekende partijen stellen verder vast dat de verwerende partij geen enkel verweer voert op de vaststelling dat in de bestreden reglementering de er aan ten grondslag liggende verplichtingen betrekking hebben op constructies die volkomen legaal zijn terwijl de verplichtingen voortvloeiende uit de richtlijn 2016/881/EU betrekking hebben op de bestrijding van belastingfraude en belastingontduiking. Nochtans is in artikel 229/5 van het KB/WIB 92 wel in een “nihil-tarief” voorzien. De verwerende partij blijft in gebreke daar ook maar een begin van verantwoording voor aan te duiden. Tot slot, aldus de verzoekende partijen, vervalt in dit licht de opmerking van de verwerende partij in het niets, waar zij het heeft over de (soms) ongewilde vergissingen die niet begaan zouden kunnen worden door professionelen. Ook de richtlijn 2016/881/EU richt zich tot dezelfde professionelen. Hetzelfde geldt voor het argument als zou de complexiteit van de betrokken materie reden zijn om het niet aan de fiscale ambtenaar over te laten zich een oordeel te vormen over de vraag of een overtreding al dan niet werd begaan “ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de intermediair” of, nog, dat de overtreding “niet toe te schrijven (is) aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken”. In de bepalingen waarmee het bestreden besluit wordt vergeleken, worden de ambtenaren nochtans wel geacht in staat te zijn zulks te beoordelen, terwijl ook in die materies het voorzeker evenzeer over complexe materies gaat.

In hun laatste memorie handhaven de verzoekende partijen hun eerdere uiteenzettingen en argumentaties.

5. De verwerende partij antwoordt in haar memorie omtrent het eerste en derde middel, tezamen, wat volgt. Volgens haar zijn er twee redenen die het onderscheid tussen de algemene sanctieregeling en de bijzondere sancties zoals opgenomen in het bestreden besluit verantwoorden. Zij stelt dat, zoals de verzoekende partijen zelf opmerken, de door het bestreden besluit gesanctioneerde

regelgeving “uitermate complex” is. Deze vaststelling bij de omzetting van een Europese richtlijn geldt uiteraard niet enkel voor de verzoekende partijen maar ook voor fiscale ambtenaren. Daarom werd, zoals in het verslag aan de Koning bij het bestreden besluit wordt gesteld, geoordeeld, zonder het recht van de betrokkene te betwisten om de sanctie aan te vechten, de beoordeling ervan niet over te laten aan de fiscale ambtenaren. De verwerende partij wijst er op dat de afdeling Wetgeving van de Raad van State in haar advies 67.078/3 van 8 april 2020 een opmerking (punt 6) maakte over de mogelijkheid die eventueel aan de administratie of de rechter zou worden gegeven om rekening te houden met verzachtende omstandigheden met het oog op het verminderen van het relatief hoge bedrag van de boete in het geval van, bijvoorbeeld, een spontane rechtzetting van een onjuiste melding en aldus de evenredigheid van de sanctie te garanderen. De Raad van State heeft in dit verband verwezen naar de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, in het bijzonder naar het arrest nr. 8/2019 van 23 januari 2019. Het Grondwettelijk Hof, aldus de verwerende partij, benadrukt inderdaad dat, wanneer de dader ofwel een strafrechtelijke boete, ofwel een administratieve boete met een strafrechtelijk karakter, kan worden opgelegd, er in beginsel altijd een parallellisme moet bestaan tussen de maatregelen tot individualisering van de sanctie: wanneer voor dezelfde feiten de rechter een strafrechtelijke geldboete kan opleggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan, dan moet hij in een burgerlijke procedure waarin hij gevat wordt door een vordering ingediend tegen het opleggen van een administratieve geldboete, in principe over dezelfde mogelijkheid beschikken. Het valt dan ook niet te betwisten, zo stelt het verslag aan de Koning, “dat een rechter die gevat wordt door een vordering tegen een door de fiscale administratie opgelegde administratieve sanctie, in uitvoering van de schaal vastgelegd door dit ontwerp van koninklijk besluit, in ieder geval kan overgaan tot een evenredigheidscontrole van het bedrag van de boete en, indien nodig, rekening kan houden met de redenen voor de rechtvaardiging en de verzachtende omstandigheden”. Desalniettemin, zo kan worden gelezen in datzelfde verslag aan de Koning, “teneinde de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel te waarborgen en een discretionaire vermindering van de administratieve sancties in de door de Koning vastgelegde schalen, te voorkomen,

is het uitgesloten dat de sanctionerende ambtenaar over dezelfde bevoegdheden beschikt als de rechter. Deze ambtenaar is gehouden tot het respecteren van de bij dit ontwerp van koninklijk besluit vastgestelde bedragen van boetes”. Bovendien, zo repliceert de verwerende partij nog in de memorie van antwoord, mag niet uit het oog verloren worden dat de in het bestreden besluit bedoelde grensoverschrijdende fiscale ontwijkingsconstructies worden uitgewerkt door professionele actoren van wie de beroepskennis boven alle discussie staat. Deze bijzondere constructies kunnen niet gelijkgesteld worden met (soms) ongewilde vergissingen bij de toepassing van de fiscale wetgeving die beoogd worden in het algemeen sanctieregime dat voor alle fiscale inbreuken van toepassing is. Dergelijke door professionals uitgewerkte bijzondere constructies die minstens “enige ernstige voorbereiding vereisen”, zijn niet vergelijkbaar met de soms ongewilde occasionele vergissingen bij het vervullen van fiscale verplichtingen. Er bestaan volgens de verwerende partij dan ook “overduidelijke rechtens aanvaardbare redenen waarom de normale fiscale sanctieregeling niet van toepassing is op de situaties bedoeld in het [bestreden] besluit” zodat er geen schending is van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Het ontbreken van een nultarief neemt overigens niet weg dat de rechter een volledige beoordelingsbevoegdheid blijft behouden zodat de rechten van de verzoekende partijen gevrijwaard blijven zoals blijkt uit het verslag aan de Koning alwaar wordt bevestigd dat het “niet te betwisten [valt] dat een rechter die gevat wordt door een vordering tegen een door de fiscale administratie opgelegde administratieve sanctie, in uitvoering van de schaal vastgelegd door dit ontwerp van koninklijk besluit, in ieder geval kan overgaan tot een evenredigheidscontrole van het bedrag van de boete en, indien nodig, rekening kan houden met de redenen voor de rechtvaardiging en de verzachtende omstandigheden.”

De verwerende partij beperkt er zich in haar laatste memorie toe te stellen dat zij het standpunt van het auditoraat niet bijtreedt “om de in de memorie van antwoord vermelde redenen.”

Beoordeling

6. Het auditoraat besluit in zijn verslag tot de gegrondheid van het eerste onderdeel van het eerste en derde middel op grond van de volgende overwegingen:

“I. De geschonden geachte bepalingen in alle middelen

1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, zoals neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdende met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

2. Art. 159 van de Grondwet bepaalt: ‘De hoven en rechtbanken passen de algemene, provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen toe in zoverre zij met de wetten overeenstemmen.’ Op grond van artikel 159 van de Grondwet is de Raad van State bevoegd onwettige reglementaire bepalingen buiten toepassing te laten, aldus is hij bevoegd om die bepalingen te toetsen aan de Grondwet. Het in dat grondwetsartikel bedoelde toetsingsrecht bestrijkt evenwel niet de grondwettigheidsstoetsing van formele wetten.

3. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens beschermt het recht op een eerlijk proces.

Zoals hiervoor is gesteld, oordeelt het Grondwettelijk Hof dat de administratieve geldboetes vermeld in artikel 445, § 4, WIB 1992, (alsook in de artikelen 289bis/1 van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132 van het Wetboek der successierechten en artikel 206/2, van het Wetboek van diverse rechten en taksen) ‘sancties van strafrechtelijke aard zijn in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 49 van het Handvest.’ Anders dan wat de verzoekende partijen voorhouden, hebben alle sancties opgelegd op grond van deze bepaling het karakter van een strafsanctie in de zin van artikel 6 EVRM.

II. De onderscheiden categorieën

4. Het bestreden koninklijk besluit strekt ertoe de progressieve schalen van de administratieve geldboetes vast te stellen voor het niet, onvolledig of laattijdig verstrekken van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Daartoe worden aanpassingen doorgevoerd in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (artikel 1), het koninklijk besluit van 11 januari 1940 ‘betreffende de uitvoering van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten’ (artikel 2), het koninklijk besluit van 31 maart 1936 ‘houdende

algemeen reglement van de successierechten' (artikel 3) en het koninklijk besluit van 3 maart 1927 'houdende uitvoering van het Wetboek diverse rechten en taksen' (artikel 4).

De volgende progressieve schalen van de administratieve geldboetes gelden:

Aard van de overtredingen	Geldboete
---------------------------	-----------

A. Onvolledig verstrekken van de inlichtingen:

1. *Overtreding niet gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden:*

- 1e overtreding:	1.250,00 EUR
- 2e overtreding:	2.500,00 EUR
- 3e overtreding:	5.000,00 EUR
- 4e overtreding:	10.000,00 EUR
Volgende overtredingen:	12.500,00 EUR

2. *Overtreding gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden:*

- 1e overtreding:	2.500,00 EUR
- 2e overtreding:	5.000,00 EUR
- 3e overtreding:	10.000,00 EUR
- 4e overtreding:	20.000,00 EUR
Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR

B. Niet of laattijdig verstrekken van de inlichtingen:

1. *Overtreding niet gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden:*

- 1e overtreding:	5.000,00 EUR
- 2e overtreding:	12.500,00 EUR
- 3e overtreding:	31.250,00 EUR
Volgende overtredingen:	50.000,00 EUR

2. *Overtreding gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden:*

- 1e overtreding:	12.500,00 EUR
- 2e overtreding:	37.500,00 EUR
Volgende overtredingen:	100.000,00 EUR

5. De verzoekende partijen bekritisieren in het eerste middelonderdeel dat er in deze bepalingen geen nihil tarief is opgenomen, terwijl dit wel het geval is voor bijvoorbeeld in geval van de artikelen 229/1, 229/2, 229/5 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Wanneer de overtreding gebeurt ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de belastingsplichtige, geldt volgens deze bepalingen een nihil tarief.

Voor de bespreking van dit middelonderdeel wordt verder enkel gekeken naar artikel 229/5, aangezien deze bepaling het best te vergelijken valt met de bestreden bepalingen. Dit artikel bevat de volgende progressieve schalen van de administratieve geldboetes bij overtredingen bedoeld in artikel 445, § 3, WIB'92 dat de niet-naleving viseert van de aanvullende rapporteringsverplichtingen:

Aard van de overtredingen	Geldboete
---------------------------	-----------

A. Overtreding ten gevolge van	Nihil
---------------------------------------	-------

omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige:

B. Overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken:

- 1e overtreding:	Nihil
- 2e overtreding:	1.250,00 EUR
- 3e overtreding:	6.250,00 EUR
- 4e overtreding:	12.500,00 EUR
- Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR

C. Overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (daaronder begrepen het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangiften):

- 1e overtreding:	12.500,00 EUR
- Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR

6. Er is een verschil in behandeling tussen enerzijds diegene waarvoor geen nihiltaarif geldt, met name zij die moeten voldoen aan de rapportageverplichtingen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (eerste categorie) en anderzijds diegene waarvoor wel een nihiltaarif geldt bij een overtreding van de aanvullende rapporteringsverplichtingen inzake verrekenprijzen ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil (tweede categorie).

III. Geen redelijke verantwoording voor het onderscheid tussen de verschillende categorieën

7. De verwerende partij voert twee redenen aan waarom er geen nihiltaarif is in de progressieve schalen van de administratieve geldboetes in het bestreden besluit:

- o De gesanctioneerde regelgeving is dermate complex voor de fiscale ambtenaren dat de beoordeling ervan niet aan hen kan worden overgelaten.

- o De grensoverschrijdende fiscale ontwijkingsconstructies zijn uitgewerkt door professionele actoren.

8. De afdeling Wetgeving wijst er in haar advies over het bestreden besluit terecht op dat de regels inzake de informatieplicht complex zijn en de termijnen kort hiervoor kort zijn.

De complexiteit van de regelgeving verantwoordt niet het gebrek aan een nihiltaarif, wel integendeel. Het zijn immers de meldingsplichtigen en niet de fiscale ambtenaren die de last dragen van de complexiteit. Zij lopen immers het risico op zware administratieve geldboetes. Daarenboven valt aan te nemen dat de fiscale ambtenaren beschikken over een doorgedreven kennis van de fiscale regelgeving, zeker om te oordelen of er omstandigheden zijn onafhankelijk van de wil waardoor de betrokkene niet aan de meldingsplicht voldoet.

9. Zelfs aangenomen dat de meldingsplichtigen professionele actoren zijn wier beroepskennis boven alle discussie staat, weerlegt dit niet dat er voor deze specialisten eveneens omstandigheden onafhankelijk van hun wil bestaan waardoor zij niet of onvolledig aan hun meldingsplicht kunnen voldaan. Dit geldt zeker bij complexe regelgeving waarvan de toepassing in de praktijk tot onduidelijkheid aanleiding kan geven.

11. Wat het tweede onderdeel betreft, blijkt het verschil in behandeling te volgen uit de wet. Overeenkomstig artikel 445, §3, WIB'92 wordt een boete opgelegd vanaf de tweede overtreding. Een dergelijke bepaling is niet opgenomen in artikel 445, §4, WIB'92."

7. De verwerende partij betwist deze conclusie niet. Na kennisneming van het verslag van het auditoraat heeft zij immers niet de gelegenheid benut die een laatste memorie biedt om nog een andere visie op de beoordeling door het auditoraat weer te geven. Zij verzuimt immers om op de bespreking van het eerste onderdeel van het eerste en derde middel in het auditoraatsverslag nog inhoudelijk te reageren. Het volstaat daartoe niet, zoals zij in haar laatste memorie doet, ter zake te stellen dat zij het standpunt van het auditoraat niet bijtreedt "om de in de memorie van antwoord vermelde redenen".

In die omstandigheden en na een eigen onderzoek, ziet de Raad van State geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het eerste onderdeel van het eerste en derde middel gegrond.

B. Vijfde middel

Standpunt van de partijen

8. De verzoekende partijen voeren in het vijfde middel van het verzoekschrift, wat zij in de memorie van wederantwoord hernemen, een schending aan van de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het EVRM doordat “artikel 5 van het bestreden besluit bepaalt dat artikel 240/10 van het koninklijk besluit van 3 maart 1927 ‘houdende uitvoering van het Wetboek diverse rechten en taksen’ (hierna: koninklijk besluit van 3 maart 1927), laatstelijk gewijzigd bij het koninklijk besluit van 20 juli 2000, wordt aangevuld met een lid (dat het tweede lid wordt) luidende: “De bepalingen van het eerste lid zijn niet van toepassing op de geldboetes bedoeld in artikel 240/9”. Artikel 240/10, eerste lid, van het koninklijk besluit bepaalt dat “[d]e geldboete volledig [wordt] kwijtgescholden: [...] b) [w]anneer de belastingplichtige zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een fiscale administratie.” Deze wijziging die ertoe strekt die bepaling buiten toepassing te verklaren voor de geldboetes bedoeld in artikel 240/9 van het koninklijk besluit van 3 maart 1927, houdt in dat indien de belastingplichtige of een andere meldingsplichtige een fout rechtzet – namelijk indien hij vooraleer de fiscale administratie tussenkomt alsnog aan de meldingsplicht voldoet of een foutieve melding corrigeert –, hij niet de automatische kwijtschelding geniet. Volgens de verzoekende partijen houdt het door de Grondwet gewaarborgde gelijkheidsbeginsel in dat een ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen of een gelijke behandeling van niet-vergelijkbare gevallen verboden is, tenzij daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Volgens de verzoekende partijen bestaat er voor het aangehaalde verschil in behandeling geen

enkele objectieve, noch redelijke verantwoording, die bovendien in verhouding zou staan met het nagestreefde doel. Er is immers geen verschil voor de spontane rechtzettingen die tijdig worden doorgevoerd zodat het bestreden artikel 5 de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, miskent. De verzoekende partijen lichten nog toe dat zo de verwerende partij verwijst, naar de verantwoording die door de gemachtigde van de regering – daarover bevraagd door de afdeling Wetgeving van de Raad van State –, werd verleend, zij niet kan overtuigen (*cfr.* advies 67.078/3 van 8 april 2020). In die verantwoording verwijst de gemachtigde naar de uit de richtlijn 2018/822/EU voortvloeiende verplichting van de lidstaten om doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties vast te stellen en alzo de kans te verhogen dat het afschrikeffect dat met de tijdige melding van fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, met name vooraleer dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn. Het is om die reden, aldus de gemachtigde, dat een sanctie werd opgenomen voor het laattijdig verstrekken van inlichtingen, dat een spontane rechtzetting nog steeds inhoudt dat die rechtzetting laattijdig is en het derhalve niet opportuun is dergelijke kwijtschelding toe te laten. Deze verantwoording heeft, aldus de verzoekende partijen, de Raad van State, afdeling Wetgeving, alvast niet kunnen overtuigen. Zij verwijzen daartoe naar ‘s Raads advies nr. 67.234/3 van 12 mei 2020 bij een voorontwerp van decreet van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest ‘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’ met een gelijkaardige regeling waarin de afdeling Wetgeving het aangewezen achtte om de voormelde geldboetes te heroverwegen.

9. De verwerende partij repliceert in haar memorie van antwoord, wat zij herneemt in haar laatste memorie, dat uit advies nr. 67.078/3 van 8 april 2020 van de afdeling Wetgeving bij het ontwerp dat tot het bestreden besluit heeft

geleid, blijkt dat de verantwoording die de gemachtigde van de regering aan de afdeling Wetgeving heeft verstrekt en die door de verzoekende partijen is aangehaald, moet worden gelezen in het licht van randnummer 15 van de richtlijn 2018/822/EU waarin wordt bepaald dat “de lidstaten sancties dienen vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingbepalingen” en dat “dergelijke sancties doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn”. De wet van 20 december 2019 die de voornoemde richtlijn omzet, beoogt niet enkel dat de fiscale overheden tijdig worden geïnformeerd, maar legt er bovendien de nadruk op dat die overheden tevens correcte én volledige informatie ontvangen over grensoverschrijdende constructies met een mogelijk agressief karakter. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot omzetting van de richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 wordt daarover gesteld (*Parl. St. Kamer*, 55-0791/001, 4) dat “[h]et voor de lidstaten almaar moeilijker [is] 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”. De verwerende partij benadrukt dat dit niet wegneemt dat finaal de rechter zijn volledige beoordelingsbevoegdheid blijft behouden om te oordelen of een spontane rechtzetting van onjuiste meldingen al dan niet moet worden gesanctioneerd, zodat de rechten van de verzoekende partijen in elk geval gevrijwaard blijven. In het verslag aan de Koning bij het bestreden besluit wordt dit bevestigd, waar het stelt dat het “dan ook niet te betwisten [valt] dat een rechter die gevat wordt door een vordering tegen een door de fiscale administratie opgelegde administratieve sanctie, in uitvoering van de schaal vastgelegd door dit ontwerp van koninklijk besluit, in ieder geval kan overgaan tot een

evenredigheidscontrole van het bedrag van de boete en, indien nodig, rekening kan houden met de redenen voor de rechtvaardiging en de verzachtende omstandigheden”.

Beoordeling

10. Vooraf wordt opgemerkt dat artikel 240/9 van het koninklijk besluit van 3 maart 1927, eerder opgeheven bij artikel 9 van het koninklijk besluit van 9 december 2019 ‘tot wijziging of opheffing van diverse uitvoeringsbesluiten als gevolg van de invoering van het wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’, wordt hersteld bij artikel 4 van het te dezen bestreden besluit dat de schaal vaststelt van de administratieve geldboetes bij overtredingen bedoeld in artikel 206/2, van het Wetboek ‘van diverse rechten en taksen’.

Artikel 5 van het bestreden besluit waardoor de verzoekende partijen zich gegriefd voelen, vult artikel 240/10 van het koninklijk besluit van 3 maart 1927 aan met een (tweede) lid dat bepaalt dat “[de] bepalingen van het eerste lid [van artikel 240/10] niet van toepassing [zijn] op de geldboetes bedoeld in artikel 240/9 [lees dus: artikel 206/2] van het Wetboek ‘van diverse rechten en taksen’”.

11. Het auditoraat besluit tot de gegrondheid van het vijfde middel op grond van de volgende overwegingen:

“1. Artikel 240/10, eerste lid, van het koninklijk besluit van 3 maart 1927 ‘houdende uitvoering van het Wetboek diverse rechten en taksen’ luidt als volgt:

De geldboete wordt volledig kwijtgescholden:

- a) wanneer het bedrag van de verminderde geldboete minder bedraagt dan 2,50 EUR;
- b) wanneer de belastingschuldige zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een fiscale administratie.

Artikel 5 van het bestreden besluit vult het voormelde artikel 240/10 aan met een tweede lid: ‘De bepalingen van het eerste lid zijn niet van toepassing op de geldboetes bedoeld in artikel 240/9’. Dat betekent dat indien de belastingplichtige of een andere meldingsplichtige een fout rechtzet – namelijk indien hij vooraleer de

fiscale administratie tussenkomt alsnog aan de meldingsplicht voldoet of een foutieve melding corrigeert –, hij niet de automatische kwijtschelding geniet.

2. In het verslag aan de Koning staat de volgende verantwoording voor het verschil in behandeling voor zij die een administratieve geldboete opgelegd krijgen bij overtreding van artikel 206/2 van het Wetboek van diverse rechten en taksen: ‘Om agressievere belastingpraktijken effectiever te bestrijden, heeft deze wet tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het Wetboek van diverse rechten en taksen, het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, twee categorieën sancties ingevoegd. [...] De bedragen van de boetes zijn 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. Bij gebrek eraan kunnen zij deze constructies niet op tijd vaststellen en dit zou hen verhinderen een eventueel onderzoek binnen de wettelijke termijn uit te voeren.’

Dit sluit aan met wat de gemachtigde ambtenaar stelde aan de afdeling Wetgeving.

3. Het mag dan wel correct en pertinent zijn dat uit de doelstellingen van de DAC6-richtlijn blijkt dat de sancties voldoende effectief en afschrikkend dienen te zijn en dat een spontane rechtzetting inhoudt dat deze rechtzetting laattijdig is, evenwel volstaat dit niet om het verschil in behandeling te verantwoorden. De verwerende partij houdt er onvoldoende rekening mee dat de opgelegde informatieplicht bijzonder complex is; de termijnen kort zijn; en de geldboetes een draconisch karakter hebben waarbij aan de fiscale administratie geen rekening kan houden met verzachtende omstandigheden. Daarenboven bestaat het opzet van de meldingsplicht er niet in om illegale constructies te bestrijden, maar wel om nieuwe en volgens de overheid agressieve fiscale planningsconstructies aan het licht te brengen.”

12. De verwerende partij betwist deze conclusie niet. Na kennisneming van het verslag van het auditoraat, heeft zij immers niet de gelegenheid benut die een laatste memorie biedt om nog een andere visie op de beoordeling door het auditoraat weer te geven. Zij verzuimt immers om op de bespreking van het middel in het auditoraatsverslag nog inhoudelijk te reageren. Het volstaat daartoe niet te stellen dat zij het standpunt van het auditoraat niet bijtreedt “om de in de memorie van antwoord vermelde redenen”.

De Raad van State ziet in die omstandigheden, na een eigen onderzoek, geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het vijfde middel gegrond.

C. Zesde middel

13. In het zesde middel van het verzoekschrift achten de verzoekende partijen weerom de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 6 van het EVRM, geschonden doordat in de artikelen 1, 2, 3 en 4 van het bestreden besluit waarin de schaal van de administratieve geldboetes met betrekking tot “meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies” wordt vastgelegd (voor het WIB '92, het Wetboek der registratie-, hypotheek-, en griffierechten, het Wetboek der successierechten, respectievelijk het Wetboek van diverse rechten en taksen), niet is voorzien dat de geldboetes verminderd kunnen worden wegens de aanwezigheid van verzachtende omstandigheden.

De verzoekende partijen doen gelden dat het niet redelijkerwijs verantwoord is, en derhalve onbestaanbaar met de artikelen 10, 11, 159 en 172 van de Grondwet, de persoon aan wie een administratieve geldboete wordt opgelegd, de maatregel te ontzeggen die de rechter in staat stelt rekening te houden met verzachtende omstandigheden, waardoor het bedrag van de geldboete kan worden verminderd tot onder het wettelijk vastgestelde bedrag, “terwijl diezelfde persoon de toepassing van 449 WIB/92 kan genieten van een dergelijke vermindering beneden het minimum indien hij voor dezelfde feiten voor de rechter in een strafprocedure zou verschijnen”. Het door de Grondwet gewaarborgde gelijkheidsbeginsel houdt in dat een ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen of een gelijke behandeling van niet-vergelijkbare gevallen verboden is, tenzij daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Er bestaat voor het aangehaalde verschil in behandeling geen enkele objectieve, noch redelijke verantwoording, die bovendien in verhouding zou staan met het nagestreefde doel. Ter adstructie van het zesde middel verwijzen de verzoekende partijen naar het advies nr. 67.078/3 dd. 8 april 2020 van de afdeling Wetgeving van de Raad van State.

In hun memorie van wederantwoord benadrukken zij nog dat de verwerende partij volledig uitgaat van de veronderstelling dat in alle gevallen waarin door de bestreden bepalingen een geldboete wordt opgelegd, deze noodzakelijk het karakter heeft van een strafsanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM, wat echter niet noodzakelijk steeds het geval. Zulks brengt mee dat de tussenkomst van de rechter die als ultiem redmiddel door de verwerende partij voor elke grief als laatste oplossing naar voor wordt geschoven niet altijd opgaat, omdat ook deze rechter in die gevallen waarin de boete niet beschouwd kan worden als een dergelijke strafsanctie wel degelijk gebonden is door de uiteindelijk niet voorziene tarieven of hypothesen in de betrokken schalen, wat voortvloeit uit het feit dat de regel waar de verwerende partij op steunt, beperkt is in zijn toepassingsgebied. Immers, volgens de vaststaande rechtspraak van het Hof van Cassatie geldt de bevoegdheid van de rechter om met volle rechtsmacht de geldigheid van een opgelegde administratieve geldboete te beoordelen uitsluitend voor die boetes die de aard hebben van een strafsanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM (zie bijv. Cass. 5 februari 1999, C.97.0441.N; Cass., 24 januari 2002, C00.0234.N - C.00.0422.N).

14. Ter weerlegging van het zesde middel verwijst de verwerende partij naar de uiteenzetting van de gemachtigde van de regering zoals weergegeven in het eerder vermelde advies nr. 67.078/3 van 8 april 2020 van de afdeling Wetgeving van de Raad van State. De verwerende partij oordeelt evenwel dat het standpunt dat de belastingplichtige of de meldingsplichtige enkel nog de “ultieme mogelijkheid heeft om beroep te doen op het genaderecht of de fiscale bemiddelingsdienst” niet kan worden bijgetreden. Zij stelt dat de belastingplichtige of meldingsplichtige, vooraleer hij beroep doet op het genaderecht of op de fiscale bemiddelingsdienst, de burgerlijke rechter kan vatten die een toetsingsrecht heeft op grond waarvan kan worden beoordeeld of de sanctie niet onevenredig is met de inbreuk, wat zij trouwens heeft benadrukt in het antwoord aan de afdeling Wetgeving van de Raad van State, waarin werd gesteld dat “[d]e rechter een toetsingsrecht [heeft] op grond waarvan hij kan oordelen of de sanctie niet onevenredig is met de inbreuk. Een arrest van het Hof van Cassatie van 13 februari

2009, aldus de verwerende partij, stelt echter het volgende: “Dit toetsingsrecht houdt echter niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen”. Tot slot repliceert de verwerende partij nog dat volgens het Grondwettelijk Hof belastingplichtigen steeds de mogelijkheid moeten hebben om door een rechter te laten beoordelen of de repressieve fiscale boete in rechte en in feite verantwoord is en of de wettelijke bepalingen en algemene beginselen, in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel, die de administratie in acht moet nemen, werden geëerbiedigd (*cfr.* GwH 24 februari 1999, nr. 22/99) zodat volgens haar dan ook niet kan worden besloten tot een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel daar de belastingplichtige of meldingsplichtige de mogelijkheid heeft om de administratieve boete voor te leggen aan de toetsing van de rechter.

Ook wat het zesde middel betreft, beperkt de verwerende partij er zich in haar laatste memorie toe (de argumentatie in) haar memorie van antwoord te hernemen. Zij stelt voorts dat zij het standpunt van het auditoraat niet [kan] bijtreden “om de in de memorie van antwoord vermelde redenen”.

Beoordeling

15. Het auditoraat besluit tot de gegrondheid van het zesde middel op grond van de volgende overwegingen:

“1. Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat, ook al vereist artikel 6 EVRM niet dat de betrokkene de waarborgen in verband met de verzachting van de straf, zoals in het interne recht, moet genieten, uit de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voortvloeit dat, wanneer de dader van eenzelfde feit op een alternatieve wijze kan worden gestraft, dat wil zeggen wanneer hij, voor dezelfde feiten, ofwel strafrechtelijk kan worden vervolgd ofwel een administratieve geldboete kan worden opgelegd, er in beginsel een parallellisme dient te bestaan tussen de maatregelen tot individualisering van de straf.

Zo stelt het Grondwettelijk Hof overeenkomstig zijn vaste rechtspraak in het arrest nr. 61/2022:

‘B.24.1. Wanneer de dader voor eenzelfde feit op een alternatieve wijze kan worden gestraft, dat wil zeggen wanneer hij, voor dezelfde feiten, ofwel voor de strafrechter moet verschijnen, ofwel een administratieve geldboete opgelegd krijgt waartegen hij een beroep kan instellen voor een rechtbank, heeft het Hof geoordeeld dat er in

beginsel een parallellisme moet bestaan tussen de maatregelen tot individualisering van de sanctie : wanneer, voor dezelfde feiten, de strafrechter een geldboete kan opleggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden zijn (artikel 85 van het Strafwetboek) of uitstel kan toekennen (wet van 29 juni 1964), moet de rechtbank waarbij het beroep tegen de beslissing om een administratieve geldboete op te leggen, aanhangig is gemaakt, in beginsel beschikken over dezelfde mogelijkheden om de straf te individualiseren.

B.24.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het redelijkerwijs verantwoord is dat de persoon aan wie een alternatieve administratieve sanctie is opgelegd, geen maatregel tot opschorting van de uitspraak van de veroordeling kan genieten, aangezien een dergelijke maatregel moeilijk verzoenbaar is met een rechtspleging die niet voor een strafgerecht wordt gevoerd (arresten nrs. 105/2004, 42/2009, 13/2013, 112/2014 en 25/2016).’

2. Voormelde parallellisme tussen de maatregelen tot individualisering van de straf is niet vereist indien verschillende feiten in dezelfde wetgeving aanleiding geven tot onderscheiden specifieke sancties, met name strafrechtelijke of bestuurlijke sancties. Er dient in die situatie enkel te worden nagegaan of is voldaan aan het recht op een daadwerkelijk rechterlijk toezicht dat zowel door een algemeen rechtsbeginsel als door artikel 6 EVRM wordt gewaarborgd.

3. Artikel 449 WIB’92 bevat de volgende catch-all-bepaling:

‘Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met een van die straffen alleen.

Indien de in het eerste lid vermelde inbreuken gepleegd werden in het raam van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, wordt de schuldige gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot 5 jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met een van die straffen alleen.

Er wordt geen strafrechtelijke sanctie toegepast wanneer:

– de belastingplichtige aantoonbaar dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte;

– in de artikelen 219 en 233, tweede lid, bedoelde verdoken meerwinsten, binnen de in datzelfde artikel 219, vierde lid, bedoelde voorwaarden, terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt.

Deze strafbepaling bestraft elke overtreding van het betrokken wetboek of zijn uitvoeringsbesluiten die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden werd begaan. Het materiële element van het misdrijf bestaat dus in de miskennis van een verplichting om iets te doen dan wel niet te doen, omschreven in een wettelijk voorschrift uit het wetboek. De wettelijk voorgeschreven straf betreft een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en/of een geldboete van 250,00 tot 500 000,00 EUR. Indien de overtreding evenwel plaatsvindt ‘in het raam van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’, kan de maximale gevangenisstraf oplopen tot vijf jaar.

Door artikel 457 WIB’92 zijn alle bepalingen van boek I Sw. met inbegrip van hoofdstuk VII en artikel 85 (verzachtende omstandigheden) van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 449-453 en 456 WIB’92.

4. Uit de bestreden bepalingen blijkt dat er aparte straffen gelden voor overtredingen van de meldingsplicht gedaan met een bedrieglijk opzet of het

oogmerk te schaden. Er is bijgevolg sprake van alternatieve sanctioneringsmechanismen, zoals de verwerende partij ook erkent.

5. Uit de weergegeven rechtspraak van het Grondwettelijk Hof over de alternatieve sanctioneringsmechanismen volgt dat indien de strafrechter over de mogelijkheid beschikt om bijvoorbeeld een geldboete onder het wettelijke minimum te doen dalen door de aanname van verzachtende omstandigheden, de rechter die in hoger beroep oordeelt over de bestuurlijke geldboete, opgelegd naar aanleiding van dezelfde inbreuk, eveneens over dezelfde mogelijkheden moet beschikken om de straf te individualiseren.

Dit is evenwel met de bestreden bepalingen niet het geval, zoals ook blijkt uit het advies van de afdeling Wetgeving: ‘De uitleg van de gemachtigde biedt evenwel geen duidelijkheid voor het geval dat louter gekozen wordt voor een fiscale administratieve geldboete: zal ook dan de mogelijkheid bestaan om een boete op te leggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan? Wanneer het bedrag van de geldboete onredelijk hoog zou zijn of wanneer ten aanzien van eenzelfde feit een strafrechtelijke boete of een administratieve boete kan worden opgelegd, zal, gelet op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, de rechter normaal wel die mogelijkheid moeten hebben.’.

6. In het verslag aan de Koning staat: ‘Het valt dan ook niet te betwisten dat een rechter die gevat wordt door een vordering tegen een door de fiscale administratie opgelegde administratieve sanctie, in uitvoering van de schaal vastgelegd door dit ontwerp van koninklijk besluit, in ieder geval kan overgaan tot een evenredigheidscontrole van het bedrag van de boete en, indien nodig, rekening kan houden met de redenen voor de rechtvaardiging en de verzachtende omstandigheden.’

Evenwel kan een evenredigheidstoets van de rechter bij een vordering tegen een opgelegde administratieve geldboete niet worden gelijkgesteld met de mogelijkheid om een boete op te leggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan. Zoals uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt, komt het niet aan de rechter toe om op grond van een subjectieve appreciatie of op grond van verzachtende omstandigheden zelf de gepaste sanctie te bepalen.

Uit de bestreden regeling volgt niet dat de rechter bij de beoordeling van de administratieve geldboete over dezelfde mogelijkheden beschikt om op grond van o.m. 449 WIB’92 de straf te individualiseren.

7. Uit het voorgaande vloeit voort dat de artikelen 1, 2, 3 en 4 van het bestreden besluit de artikelen 10, 11 van de Grondwet schenden, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.”

16. De verwerende partij betwist deze conclusie niet. Na kennisneming van het verslag van het auditoraat, heeft zij immers niet de gelegenheid benut die een laatste memorie biedt om nog een andere visie op de beoordeling door het auditoraat weer te geven. Zij verzuimt immers om op de bespreking van het middel in het auditoraatsverslag nog inhoudelijk te reageren. Het volstaat daartoe niet te stellen dat zij het standpunt van het auditoraat niet bijtreedt “om de in de memorie van antwoord vermelde redenen”.

De Raad van State ziet in die omstandigheden, na een eigen onderzoek, geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het zesde middel gegrond.

BESLISSING

- 1. De Raad van State vernietigt 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’.**
- 2. Dit arrest dient bij uittreksel te worden bekendgemaakt op dezelfde wijze als het vernietigde besluit.**
- 3. De verwerende partij wordt verwezen in de kosten van de vordering tot schorsing en van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 400 euro.**

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van tien mei tweeduizend drieëntwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Chantal Bamps,	staatsraad,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Joris Casneuf,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Joris Casneuf

Geert Debersaques