

AANVULLENDE MEMORIE

VOOR :

1° De feitelijke vereniging **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, KBO nr. 0849.845.506, met zetel te 1000 Brussel, Havenlaan 86 C, bus 419 in toepassing van artikel 703 Ger.W. vertegenwoordigd door haar algemeen lasthebber, de heer. **Paul VERHAEGHE**, Belg, wonende te 1083 Brussel, de Villegaslaan 6, bij wie keuze van woonplaats wordt gedaan,

2°P.V.

3° G.D.G.

Eisers

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

TEGEN :

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

Verweerder ;

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

IN AANWEZIGHEID VAN :

- 1) De **OBFG**, inzake 7510, met als raadsman Mr. Sabrina Scarnà.
 - 2) De **OVB**, inzake 7511, met als raadsman Mr. Paul Wouters.
 - 3) Het **ITAA**, inzake 7521, met als raadsman Mr. Frank Judo.
-

Gelet op de Memorie van Antwoord van 10 maart 2021 voor eisers.

Gelet op de Beschikking van 5 mei 2021 die de vier zaken samenvoegt met het oog op de behandeling van de beroepen tot vernietiging.

Overwegende dat deze samenvoeging niet meer middelen tot vernietiging kan verlenen dan deze ingeroepen door eisers in hun verzoekschrift tot vernietiging en zoals verder gestaafd met hun Memorie van Antwoord.

Gelet op de Beschikking van 17 mei 2023 die eisers uitnodigt om op uiterlijk 15 juni 2023 per Aanvullende Memorie *hun standpunt mede te delen over de gevolgen, voor de beroepen tot vernietiging, van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december in de zaak C-694/20.*

Overwegende dat eisers hun Aanvullende Memorie beperken tot die gevolgen voor het door hen ingestelde beroep tot vernietiging.

Inhoudstafel

I.	DE BESCHIKKING VAN 17 MEI 2023.....	3
II.	AANVULLENDE MOTIVERING.....	9
VI.I	HET ARREST VAN 8 DECEMBER 2022 INZAKE C-694/20.	9
a)	In de Europese context.	9
1.	Uitlegging door eisers :.....	9
2.	Uitlegging door de Europese Raad :.....	14
3.	Uitleggingen door het Hof en door de Franse Conseil d'Etat : conflict. ...	18
b)	In de Belgische context.	31
1.	Verplichtingen opgelegd aan advocaten.....	32
2.	Verplichtingen opgelegd aan andere intermediairs, niet zijnde cliënten van advocaten.	40
3.	Verplichtingen opgelegd aan de cliënten van advocaten.....	41
c)	Geen behoud van het effect van vernietigde normen.	45
VII.E	DE BESLISSING NR. 61/2023 VAN 24 MEI 2023 VAN DE GESCHILLENKAMER VAN DE GEGEVENSBESCHERMINGSAUTORITEIT – VEREISTE VAN EFFECTIEVE RECHTSBESCHERMING – BESCHERMING ARTIKEL 8 VAN HET HANDVEST.....	46
III.	WIJZIGING DISPOSITIEF.....	49

I. DE BESCHIKKING VAN 17 MEI 2023.

1. De Beschikking van 17 mei 2023 nodigt de partijen uit tot het mededelen van hun standpunt over de gevolgen, voor de beroepen tot vernietiging, van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 in de zaak C 694/20.

De Brusselse omzetting van de bestreden Richtlijn legt diverse verplichtingen op aan advocaten-intermediaires, andere intermediairs en relevante belastingplichtigen die op bepaalde punten verder gaan dan de bepalingen van de bestreden Richtlijn.

Het arrest van 8 december 2022 beoordeelt de fundamentele rechten die door de artikelen 8 EVRM en 7 van het Handvest worden beschermd en verantwoordt vanuit die fundamentele rechten een specifieke bescherming van het beroepsgeheim van advocaten ingevolge het rechtmatig vertrouwen dat hun cliënten behoren te hebben dat hun advocaat niet zonder hun instemming het bestaan en de inhoud van hun communicatie mag kenbaar maken aan derden. Dit werd door een arrest van 14 april 2023 van de Franse Conseil d'Etat, naar een bepaalde lezing van het arrest van 8 december 2022 die eiseres niet onderschrijven, uitgelegd als het principiële ondergeschikt stellen van de deontologie van advocaten aan een beslissing van hun cliënt voor wat de toepassing van de omstreden Richtlijn betreft. De aanvullende Memorie geeft aan waarom dergelijke lezing niet behoort te worden weerhouden (onderdeel VI.1 a) in de Europese context).

De Aanvullende Memorie stelt een conflict vast in deze uitlegging van het arrest van 8 december 2022 door de Franse Conseil d'Etat met de uitlegging en toepassing vanwege het Hof, wat volgens eisers het Hof kan verplichten tot het stellen van een prejudiciële vraag over hoe het arrest van 8 december 2022 moet worden begrepen en toegepast.

Het beroepsgeheim van advocaten is naar Belgisch recht bovendien van openbare orde en kan niet worden opgeheven door hun cliënten. De deontologische regels waaraan de leden van BATL zijn onderworpen laten hen niet toe om in te gaan op een vraag van hun cliënten om zowel het bestaan als de inhoud van een eerdere communicatie met hun cliënt kenbaar te maken aan derden. De Aanvullende Memorie gaat daarop in (onderdeel VI.1 b) in de Belgische context).

2. BATL is geen Orde van advocaten. Het standpunt dat BATL inneemt in haar Aanvullende Memorie gebeurt inzake de deontologische plichten van haar leden onder voorbehoud van de standpunten die de Orde van Vlaamse Balies in deze zaak, alsmede in de Vlaamse en Federale omzettingen, inneemt en die de *Ordre des Barreaux francophones et germanophone* inneemt in deze en drie andere omzettingen.

Het arrest van 8 december 2022 reikt in de lezing die eisers eraan geven geen elementen aan waaruit kan blijken dat een ruimere bescherming van het beroepsgeheim van advocaten naar nationaal recht onverenigbaar zou zijn met de doelstelling om informatie over potentieel fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies in een vroeger stadium ter kennis te brengen aan fiscale administraties.

3. Eisers behouden integraal de eerste tot en met derde prejudiciële vragen die peilen naar de verenigbaarheid van de bestreden Richtlijn met het Primair Unierecht. Het verzoekschrift in vernietiging vordert in een gecombineerde toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 1 en 172 van de Grondwet en Europese normen om de bepalingen van de bestreden Ordonnantie te vernietigen. De ingeroepen argumenten daartoe vereisen een

voorafgaandelijke prejudiciële vraag inzake geldigheid van de bestreden Richtlijn in zijn geheel zoals toegelicht in de Memorie van Antwoord van eisers (middelen C).

De Europese Unie is niet bevoegd om in directe belastingen maatregelen met harmoniserende effecten op te leggen die zich niet kunnen verantwoorden vanuit het bevorderen van de Interne Markt. Op p. 95 van het verzoekschrift (onderdeel IV.C.1) wordt gemotiveerd dat in toepassing van deze artikelen van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 2, 4(3) 5 en 6 VEU en artikelen 2(5), 6 (g) en 115 VWEU, de bestreden Richtlijn de bevoegdheden te buiten gaat die de Europese Unie heeft in deze materie.

4. Op p. 100 van het verzoekschrift tot vernietiging wordt in toepassing van deze artikelen van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 5(4) VEU, 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 VWEU, gesteld dat ondergeschikt enkel in zake de materie van de vennootschapsbelasting er mogelijks een proportionele verantwoording kan bestaan voor meldplichten (onderdeel IV.C.2). Het Hof mocht met de eerste prejudiciële vraag in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 het Hof van Justitie hieromtrent vatten maar ging om procedurele redenen niet in de op de ruimere vraag over bevoegdheden.

5. Op p. 103 van het verzoekschrift (§§ 105 e.v.) wordt in toepassing van deze artikelen van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16 (1) VWEU, gesteld dat bij gebrek aan een causaal verband tussen de elementen die verplichten tot melding en de aanwezigheid van een kunstmatig element, de bestreden Richtlijn het normdoel van de Interne Markt belemmert (de fundamentele vrijheden) en zo een directe schending van de verdragen inhoudt (onderdeel IV.C.3). En zo geen inbreuken kan rechtvaardigen tegen de fundamentele rechten die beschermd worden door de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16 (1) VWEU, 7, 8 (1), 20, 52 van het Handvest en het artikel 8 EVRM wegens een indirecte schending uit hoofde van het gebrek aan efficiëntie voor het bevorderen van het normdoel van de fundamentele vrijheden in de Interne Markt. Met de vijfde prejudiciële vraag in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 mocht het Hof het Hof van justitie deels met deze kwestie vatten, dit op basis van argumenten van de OBF. Om dezelfde procedurele redenen betreffende het gebrek aan een verwijzing en/of een motivering betreffende de toepassing van de artikelen 10, 11, 170 § 1 en 172 van de Grondwet, werd niet ingegaan op deze argumenten van eisers.

Eisers vragen om een ruimere vraag te stellen dan die vijfde prejudiciële vraag, ondermeer wat de bescherming betreft die het artikel 8(1) van het Handvest verleent aan private gegevens tegen ondermeer het automatisch doorversturen ervan (zie bij voorbeeld de hogere vereisten van effectiviteit en noodzaak van artikel 27 van de Richtlijn DAC voor dergelijke effecten¹).

6. Het arrest van 8 december 2022 is vanuit artikelen 7 en 8 van het Charter relevant voor die verdere discussie, in die zin dat het effecten van de bestreden Richtlijn onderkent op fundamentele rechten van de cliënten van advocaten die door artikel 8 EVRM – artikelen 7 en 8 van het Handvest worden beschermd en zo de noodzaak bevestigt van een toetsing aan de vereisten van artikel 52 van het Handvest (zie §§ 27 – 31 van het arrest van 8 december 2022), waaronder de vereiste van efficiëntie voor het bereiken van het normdoel (het bevorderen van de Interne Markt).

¹ HvJ, 27 september 2017, zaak C-73/16, *Pušár*, EU:C:2017:725, §§ 96 en 116

Het arrest van 8 december 2022 geeft daarbij evenwel aan de efficiëntie van de kennisgevingplicht van advocaten aan derden niet te onderzoeken, omdat die plicht reeds behoort te worden vernietigd wegens een gebrek aan strikte noodzaak om deze in te voeren (§ 46 van het arrest van 8 december 2022). Een toetsing aan de efficiëntie in toepassing van artikel 52 van het Handvest wordt gevraagd door de onderdelen IV.C.3 en 4 van het verzoekschrift in vernietiging (p. 100 - 108) en is verder gemotiveerd in de onderdelen VI.C.3 en 4 van het verzoekschrift in vernietiging (p. 137 - 170) en de Memorie van antwoord in de desbetreffende onderdelen IV.C.3 en 4, VI.C.3 tot 4.

Het gevolg van het arrest van 8 december 2022 is dat voor de discussie op deze punten niet kan worden voorbijgegaan aan deze test van de efficiëntie van de plichten die de bestreden Richtlijn invoert ten opzichte van het effectief bevorderen van fundamentele vrijheden door de effecten van de bestreden Richtlijn.

Indien het Hof van Justitie besluit tot de ongeldigheid van de gehele bestreden Richtlijn uit hoofde van deze middelen (C), kan deze niet meer dienen ter verantwoording van de de bestreden Ordonnantie. Daar de bestreden Ordonnantie verwijst naar de bestreden Richtlijn als de reden van invoering, is er meteen geen verantwoording meer voor het verschil in behandeling die werd ingevoerd tussen meldplichten en overige plichten voor grensoverschrijdende constructies onderling en voor meldplichten en overige plichten tussen binnenlandse constructies en grensoverschrijdende constructies (artikelen 10 en 11 van de Grondwet). Minstens lijkt er dan geen proportionele verantwoording meer te zijn voor de effecten die de bestreden Ordonnantie heeft ten opzichte van het normdoel van deze fiscale wet en de vrijstellingen van de plichten die deze invoert (artikelen 170 § 1 en 172 van de Grondwet).

7. Vervolgens wordt de nietigheid van de omzetting en de niet-toepassing van de bestreden Richtlijn in het verzoekschrift tot vernietiging gevorderd (onderdelen IV.D tot F) vanuit een directe schending van diverse bepalingen van het Handvest van de fundamentele rechten wegens het niet-voldoen van de bestreden Richtlijn aan de vereisten die artikel 52 van het Handvest stelt. Daarbij wordt in het verzoekschrift tot vernietiging telkens verwezen naar de verbanden met de artikelen 10, 11, 170 § 2 en 172 van de Grondwet en de artikelen van de Grondwet die een gelijkaardige bescherming verlenen aan die fundamentele rechten (zie p. 113, § 117) om de nietigheid te verzoeken van de bepalingen van de bestreden Ordonnantie.

Deze rechtsgronden bevatten geen verwijzing naar artikel 8 EVRM – artikel 7 van het Handvest. Het arrest van 8 december 2022 heeft geen gevolgen voor dat onderdeel van de vordering tot vernietiging tegen de bestreden Ordonnantie inzake fundamentele rechten. Met de tweede en de derde prejudiciële vraag in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 mocht Hof het Hof van Justitie vatten met een deel van die argumenten van eisers.

Indien het Hof van Justitie besluit tot de ongeldigheid van deze bepalingen van de bestreden Richtlijn uit hoofde van deze middelen (D tot F) betreffende fundamentele rechten, ligt er tevens een schending voor van de Grondwetsartikelen die overeenstemmende grondrechten verlenen. De bestreden Richtlijn kan dan niet meer dienen ter verantwoording van het onderscheid in behandeling die de bestreden Ordonnantie invoert door deze grondrechten te beperken. Daar de bestreden Ordonnantie verwijst naar de bestreden Richtlijn als de reden van invoering, is er tevens geen verantwoording meer voor het verschil in behandeling die werd ingevoerd tussen

meldplichten en overige plichten voor grensoverschrijdende constructies onderling en voor meldplichten en overige plichten tussen binnenlandse constructies en grensoverschrijdende constructies (artikelen 10 en 11 van de Grondwet). Minstens lijkt er dan geen proportionele verantwoording meer te zijn voor de effecten die de bestreden Ordonnantie heeft ten opzichte van het normdoel van deze fiscale wet en de vrijstellingen van meldplichten die deze invoert (artikelen 170 § 1 en 172 van de Grondwet).

8. Het arrest van 8 december 2022 heeft een impact op de argumenten van eisers tot vernietiging van specifieke bepalingen van de bestreden Ordonnantie (artikel 4,6 en 11) voor zover deze worden toegepast op het beroepsgeheim van advocaten en de fundamentele rechten van hun cliënten (p. 119, § 112 e.v.).

Indien het Hof van Justitie besluit tot de ongeldigheid van deze bepalingen van de bestreden Richtlijn uit hoofde van deze middelen (G) betreffende fundamentele rechten, ligt er tevens een schending voor van de Grondwetsartikelen die overeenstemmende grondrechten verlenen. De bestreden Richtlijn kan dan niet meer dienen ter verantwoording van het onderscheid in behandeling die de bestreden Ordonnantie invoert door deze grondrechten te beperken. Daar de bestreden Ordonnantie verwijst naar de bestreden Richtlijn als de reden van invoering, is er tevens geen verantwoording meer voor het verschil in behandeling die werd ingevoerd tussen meldplichten en overige plichten voor grensoverschrijdende constructies onderling en voor meldplichten en overige plichten tussen binnenlandse constructies en grensoverschrijdende constructies (artikelen 10 en 11 van de Grondwet). Minstens lijkt er dan geen proportionele verantwoording meer te zijn voor de effecten die de bestreden Ordonnantie heeft ten opzichte van het normdoel van deze fiscale wet en de vrijstellingen van meldplichten die deze invoert (artikelen 170 § 1 en 172 van de Grondwet).

Het arrest van 8 december 2022 laat niet toe om langer diverse verplichtingen die de bestreden Ordonnantie invoert te verantwoorden vanuit het Unierecht.

Het arrest van 8 december 2022 verleent bescherming onder artikel 7 van het Handvest en besluit tot schending omdat de plicht tot kennisgeving van advocaten aan iemands anders dan hun cliënt een niet noodzakelijke inmenging betreft voor het bereiken van het normdoel van de bestreden Richtlijn. Het bevestigt zo het principe van bescherming tegen plichten tot het bekend maken dat ook wordt verleend door het artikel 8.1 EVRM aan de vertrouwelijkheid van besprekingen tussen advocaten en hun cliënten.

In de Aanvullende Memorie wordt gewezen op artikel 8.2 EVRM dat een specifieke bescherming vereist voor deze vertrouwelijkheid, ondermeer door (1) duidelijke bewoordingen in de wettekst die (2) een belemmering daarop invoert en (3) voor de regeling die een specifieke bescherming (4) op een effectieve wijze organiseert.

9. Aan deze vereiste van duidelijke bewoordingen is niet voldaan inzake meldplichten en andere plichten die betrekking hebben op besprekingen tussen advocaten en hun cliënten die de **bestreden Richtlijn** invoert omdat :

- (1) de meldplicht (artikel 8 bis ter (1) en (2) en andere plichten (artikel 8 bis ter (4) (5), (6), (9) en (14) a), c) en h)) die advocaten betreffen zonder dat dit uitdrukkelijk in de bestreden Richtlijn werd opgenomen noch de maatregelen van effectieve bescherming van de vertrouwelijkheid van besprekingen tussen advocaten en hun cliënten,

- (2) de gemelde gegevens worden opgenomen in een systeem van automatische gegevensuitwisseling tussen lidstaten (artikel 8 bis ter (13)), daar waar noch in de bestrende Richtlijn, noch in de Europese verordeningen die data-bescherming betreffen, een uitdrukkelijke regeling staat opgenomen om gegevens die in deze automatische gegevensuitwisseling worden ingevoerd nadien te kunnen wissen om reden van die vertrouwelijkheid of de schending van deontologische regelen die zich verzetten tegen het melden van dergelijke gegevens door zij die daaraan onderworpen zijn,

Er wordt zo een schending van de specifieke bescherming verweten die artikel 8.2 EVRM verleent. De schending van artikelen 7, 8 en 52 van het Handvest werden ingeroepen in het verzoekschrift in vernietiging van eisers. Deze kunnen geen mindere bescherming verlenen dan het artikel 8 EVRM. Door het arrest van 8 december 2022 ontstaat zo de behoefte om alle plichten die de bestreden Richtlijn invoert met betrekking tot advocaten en de besprekingen met hun cliënten te onderwerpen aan een gecombineerde test.

- (3) in nationale rechtstradities waar de bescherming van deze vertrouwelijkheid de openbare orde betreft en zo ook verplichtingen inhoudt voor de cliënten en derden, voert de bestreden Richtlijn een regeling in die (a) niet voldoet aan de vereiste van duidelijke bewoordingen en (b) geen effectieve bescherming verleent aan die vertrouwelijkheid en waardoor het (c) behoort dat de nationale omzettingen daarin voorzien opdat aan de door bestreden Richtlijn en de omzetting ervan opgelegde plichten een toepassing kunnen krijgen in overeenstemming met artikelen 52 en 53 van het Handvest.

De verantwoording voor de vierde voorgestelde prejudiciële vraag en die vraag zelf wijzigen beiden omwille van de hoger vermelde redenen.

10. De Aanvullende Memorie vormt een nieuw onderdeel VI.I, na de discussie in het onderdeel VI.H (p. 171 e.v.) van de Memorie van antwoord. Daarna worden enkele beschouwingen toegevoegd over het behoud van de effecten.

Het dispositief van de Memorie van antwoord wordt integraal vervangen voor wat de vierde voorgestelde prejudiciële vraag betreft en er worden geheel ondergeschikt elementen toegevoegd aan het dispositief betreffende het beroepsgeheim van advocaten.

11. De voornaamste praktische doorwerking van het arrest van 8 december 2022 in de lezing die eisers voorstaan voor wat betreft **de nationale omzettingen**, is dat in de melding aan de fiscale administratie door de cliënt van een advocaat, hetzij een andere intermediair, hetzij de relevante belastingplichtige noch het bestaan, noch de inhoud van een consultatie met een advocaat moet noch mag worden gemeld.

Indien naar de Belgische rechtstraditie vertrouwelijke brieven van advocaten niet mogen worden voorgelegd in rechte door cliënten, noch gebruikt door de administratie, kan die inhoud evenmin dienen voor een administratieve maatregel zoals deze in zake voorligt.

De Aanvullende Memorie besluit dat noch de bestreden Richtlijn, noch de bestreden Ordonnantie kunnen vereisen dat advocaten op vraag van hun cliënt moeten melden dat een advocaat eerder is tussengekomen of de inhoud van diens communicatie met cliënten moet melden. De cliënt kan immers zelf melden of daarvoor een beroep doen op een

niet-advocaat.

Naar analogie met het arrest van 8 december 2022 roepen eisers daartoe in dat er geen noodzaak is vanuit het bereiken van het normdoel van de bestreden Richtlijn om geen toepassing te verlenen aan de ruimere bescherming die het nationaal recht verleent.

De zo in strijd met de Belgisch rechtstraditie gemelde informatie aan Belgische fiscale administraties mag daarom evenmin in aanmerking worden genomen door deze laatste en dient van ambtswege te worden geschrapt in de databank van de gegevens vooraleer die gegevens met andere lidstaten automatisch worden uitgewisseld. Het behoort praktisch mogelijk te zijn om deze schrapping te organiseren daar de automatische gegevensuitwisseling in de eerste maand na elk kwartaal gebeurt (zie artikel 8 bis ter (18)).

12. Het arrest van 8 december 2022 bevestigt het principe van de bescherming van het advies dat wordt verleend buiten de context van een geschil om, ook inzake potentieel fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies ; echter ontstaat daardoor tegelijk de vereiste om toe te zien op de effectiviteit van die bescherming.

In zijn arrest van 15 september 2022² mocht het Hof verwijzen naar het arrest van 6 juni 2019 van het Hof van Justitie³. In dat arrest oordeelt het Hof van Justitie dat adviezen die worden verleend door advocaten aan overheden niet het voorwerp kunnen uitmaken van een verplichte openbare aanbesteding omdat de voorwaarden van de gevraagde tussenkomst anders publiekelijk gekend zouden zijn (§ 37). Eisers zien dan ook niet in waarom hier nu een andere toepassing zou kunnen worden gemaakt voor het beroepsgeheim opzichtsens particuliere cliënten en het publiek maken daarvan.

Dergelijke publiciteit kan immers nooit strikt vereist zijn voor het bereiken van het normdoel omdat de cliënten die NIET het bestaan en de inhoud van de communicatie wensen te melden, gerechtigd zijn om een abstracte melding te doen. De abstracte melding voor wat het bestaan en de inhoud betreft van communicaties tussen advocaten en hun cliënten, behoort voor wat de Belgische omzettingen betreft, de regel te zijn voor elke melding aan een overheid en de verdere spreiding van die melding tussen overheden.

De Aanvullende Memorie gaat op deze problematiek in, wijst op een conflict tussen de uitlegging van het arrest van 8 december 2022 in de rechtspraak van het Hof en de Franse Raad van State, wat het Hof kan verplichten om een prejudiciële vraag te stellen inzake de uitlegging en toepassing die dient verleend aan het arrest van 8 december 2022 en de bestreden Richtlijn.

² GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.25.3

³ HvJ, 6 juni 2019, C-264/18, *P.M.*, punten 35 en 37

II. AANVULLENDE MOTIVERING

VI.1 HET ARREST VAN 8 DECEMBER 2022 INZAKE C-694/20.

a) *In de Europese context.*

1. Uitlegging door eisers :

13. De bepalingen van een richtlijn of een verordening waaromtrent geen prejudiciële vraag wordt gesteld genieten bij het beantwoorden van die prejudiciële vraag door het Hof van Justitie van het vermoeden van overeenstemming met het Primair Unierecht.

Binnen de beperkingen van de saisine door de prejudiciële vraag, diende het Hof van Justitie de artikelen 7 en 47 van het Handvest uit te leggen vanuit het vermoeden van overeenstemming met het Primair Unierecht van de meldplicht van advocaten en van hun cliënten en van de kennisgaveplicht van advocaten-intermediairs aan hun cliënten.

Het arrest van 8 december 2022 in de zaak C-694/20 behoort zo met bijzondere omzichtigheid te worden gelezen over de geldigheid van de bestreden Richtlijn en van de specifieke verplichtingen die aan advocaten-intermediairs en aan hun cliënten worden opgelegd.

Dit in het bijzonder in het licht van de nog te verlenen antwoorden op de prejudiciële vragen die werden gesteld in de zaak C-623/22. De vragen inzake C-623/22 werden gesteld door het Hof⁴ en betreffende de geldigheid van de bestreden Richtlijn op andere punten dan het beroepsgeheim van advocaten maar slaan wel onrechtstreeks daarop doordat de meldplicht van relevante belastingplichten en intermediairs (met inbegrip dus van advocaten-intermediairs) wordt getoetst aan artikel 7 van het Handvest en het Verdrag van de Werking van de Europese Unie, betreffende de effecten van deze meldplichten op de uitoefening van de fundamentele vrijheden.

14. Niettegenstaande de beperkte saisine en het vermoeden van overeenstemming met het Primair Unierecht van de bepalingen die niet onder de prejudiciële vraag vallen, bevat het arrest principiële overwegingen die verder reiken dan die prejudiciële vraag :

§ 19 : Betreffende de kennisgaveplicht van de advocaat aan diens cliënt, staat de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en diens cliënt eraan in de weg dat een cliënt aan derden, en met name de belastingdienst, moet melden dat hij een advocaat heeft geraadpleegd.

⇒ In het licht van de verdere overwegingen van het arrest (§ 39) zijn het feit van de raadpleging en de inhoud daarvan bedoeld. Dit betreft een principiële beoordeling – Is de term veroordeling passender? – van meldplichten die worden opgelegd aan cliënten van advocaten. Zonder een expliciete plicht in de bewoordingen van de bestreden Richtlijn, legt deze overweging de bestreden Richtlijn zo uit.

⇒ De nationale omzettingen die meldplichten opleggen kunnen zich niet beroepen op de bestreden Richtlijn om deze ook toe te passen op cliënten van advocaten.

⁴ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022.

⇒ Er is een logische doorwerking naar de eigen meldplichten van advocaten⁵.

§§ 21 - 24 : Advocaten kunnen *in beginsel* worden onderworpen aan een meldplicht voor alle types van meldplichtige grensoverschrijdende constructies, ofwel als promotor, ofwel intermediair.

⇒ De woordkeuze 'in beginsel' dient te worden begrepen als een voorbehoud over de geldigheid van de meldplicht (zie § 19), nu de gestelde vraag enkel de plicht tot kennisgeving betrof aan personen die niet de cliënt zijn van de advocaat.

⇒ Deze overweging maakt abstractie van de nationale regelen voor de perimeter van het beroep van advocaten waarbinnen men optreedt als advocaat.

§ 46 : Het Hof van Justitie formuleert een duidelijk voorbehoud omtrent de daadwerkelijke geschiktheid van een kennisgevingplicht voor advocaten aan derden om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking. Doch onderzoekt deze vereiste niet verder omdat deze plicht niet strikt noodzakelijk wordt bevonden.

⇒ Zoals reeds aangegeven door eisers is deze passage van belang in het licht van hun principiële bezwaren over de efficiëntie van de bestreden Richtlijn om de werking van de Interne Markt effectief te bevorderen en de weerslag daarvan op de bevoegdheden van de Europese Unie inzake directe belastingen en inzake indirecte belastingen die niet door Unierecht werden ingevoerd.

⇒ Deze passage kan niet worden begrepen als een impliciete bevestiging van de geldigheid van de kennisgevingplicht opzichtsens cliënten (zie §§ 19 en 21-24).

15. Inzake het beroepsgeheim van advocaten naar nationaal recht en de verplichting tot kennisgeving aan andere personen dan hun cliënten, overweegt het arrest :

§ 27 : Het EHRM verleent met het artikel 8, lid 1 EVRM een *versterkte* bescherming aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten en de geheimhouding van de inhoud en het bestaan van juridisch advies. Cliënten mogen redelijkerwijze verwachten dat dit privé en vertrouwelijk blijft zolang zij geen toestemming geven aan hun advocaat om deze aan iemand bekend te maken.

<-> Naar Belgisch nationaal recht kan geen opheffing worden verleend. In sommige andere lidstaten kan dat wel. Bij de uitlegging van het Handvest weerhoudt het Hof van Justitie het geheel van nationale rechtstradities. Deze passage kan niet worden uitgelegd tegen het Belgisch nationaal recht dat ruimer beschermt.

§ 28 : Artikel 7 van het Handvest verleent minstens dezelfde bescherming als het artikel 8 EVRM. Het verleent zo een *specifieke* bescherming aan het beroepsgeheim van advocaten doordat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, met name justitiabelen verdedigen. Deze moeten daartoe in vrijheid een advocaat kunnen kiezen die hen onafhankelijk juridisch advies moet kunnen verlenen met loyaleit opzichtsens die cliënt.

⁵ Deze hebben immers geen zin doordat zij niets kunnen doen zonder de toestemming van hun cliënt (zie § 40 arrest van 8 december 2022).

- ⇒ Eisers begrijpen de term 'specifieke bescherming' als ten overstaan tot andere beroepen dan dat van advocaat⁶. Het Hof heeft in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 in de vierde gestelde prejudiciële vraag dit verder verfijnd.
- §§ 29 & 31 : Er is een directe inmenging in de communicatie tussen advocaten en cliënten door de bestreden Richtlijn en een indirecte inmenging doordat derden-intermediairs de identiteit en de raadpleging van een advocaat moeten melden aan de belastingdiensten.
- ⇒ Eisers vorderen omwille van die inmengingen dat indien het bestaan en de inhoud van dergelijke communicaties worden gemeld, het tussen te komen arrest naar recht zegt dat Belgische fiscale administraties deze ambtshalve behoren te schrappen uit de database, dit optimaal alvorens deze gegevens automatisch worden uitgewisseld.
- § 39 : Artikel 8 bis ter, lid 5 van de bestreden Richtlijn kan niet zo worden uitgelegd dat deze voorziet in een verplichting, laat staan de toelating, voor de advocaat-intermediair om zonder de toestemming van zijn cliënt de inhoud van die communicatie te delen met andere intermediairs, zodat die andere intermediairs niet kunnen worden geacht om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken op eigen initiatief.
- § 40 : Artikel 7 van het Handvest wordt niet geschonden als de advocaat niet kan worden verplicht handelingen te stellen zonder toestemming van diens cliënt.
- ⇒ Hoe kan er dan een geldige eigen meldplicht bestaan voor advocaten wanneer deze handelen binnen de perimeter van hun beroep maar daardoor steeds afhangen van de toestemming van hun cliënt om te melden? Aan welke vraag tot zelf melden vanwege hun cliënt door de advocaat geen gevolg kan worden verleend naar Belgisch nationaal recht?
- §§ 47 – 52 : Overige intermediairs hebben hun eigen meldplichten die vreemd zijn aan

⁶ Eisers verwijzen naar de toespraak van de heer K. Lenaerts, Voorzitter van het Hof van Justitie, die werd gehouden op 20 januari 2023 naar aanleiding van de plechtige opening van de Franse Orde van Advocaten te Brussel waarin hij aangaf dat zowel inzake vluchtelingen (terugwijzingen) als inzake het Europese Uitleveringsmandaat het Hof van Justitie van oordeel was dat er niet redelijk kan worden verwacht van die rechtszoekenden om zonder de bijstand van een advocaat deze maatregelen te kunnen aanvechten (HvJ (Grote Kamer), 22 februari 2022, zaken C-562/21 en C-563/21, *X en Y*, EU:C:2022:100 en HvJ (Grote Kamer), 8 november 2022, zaken C-704/20 en C-39/21, *Staatssecretaris voor Justitie en veiligheid t. C en D ; X tegen Staatssecretaris voor Justitie en Veiligheid*, EU:C:2022:858). De rol van de advocaat - als onderdeel van de werking van de rechtstaat en de bijhorende vereiste van onafhankelijkheid die daaruit voortvloeit en die gelijkaardig is aan deze die rechters behoeven voor het uitoefenen van hun rol daarin - wordt daarbij gezien als het aanreiken van het feitendossier op basis waarvan de nationale rechter dan de toepasselijke – eventueel ambtshalve opgeworpen – schendingen van het Unierecht kan motiveren, zonder dat de nationale rechter voor de toepassing van het Unierecht moet worden geacht zelf een actieve plicht te hebben tot het verzamelen van die feiten. Die specifieke taak van de advocaat in de werking van de rechtstaat verantwoordt een specifieke bescherming, ook alvorens zich een geschil aandient, zoals het arrest van 8 december 2022 mocht oordelen en dat een aanvulling vormt inzake bescherming van hun beroepsgeheim van het eerdere principe arrest van 26 juni 2007 betreffende het belang van het beroepsgeheim van advocaten en de garanties die het verleent voor de onafhankelijke uitoefening van hun beroep (HvJ (Grote Kamer), 26 juni 2007, zaak C-305/05, *OBFG t. België*, EU:C:2007:383). De uitgeschreven versie van die toespraak was nog niet beschikbaar / nog niet ter kennis gekomen van eisers op datum van neerlegging van hun Aanvullende memorie.

deze van advocaten. Deze laatsten zijn in regel ontheven van meldplicht. De ontheven intermediair moet zijn cliënt onverwijld in kennis stellen van zijn meldingsverplichtingen. De advocaat kan geen gevolg verlenen aan een vraag om inlichtingen zonder toestemming van zijn cliënt. De belastingdienst kan de relevante belastingplichtige om aanvullende inlichtingen verzoeken, waarbij deze laatste zich dan tot zijn advocaat kan wenden om hem bij te staan.

§ 56 : Het normdoel van de bestreden Richtlijn is niet te controleren of advocaten-intermediairs binnen de grenzen van hun beroep optreden maar of inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

⇒ Het beoogde ontradend effect op dienstverlening door advocaten via de verplichting tot kennisgeving dat het Vlaams Gewest inriep inzake C-694/20 is onverenigbaar met dat doel.

§ 59 : Artikel 8 bis ter, lid 5 van de bestreden Richtlijn schendt het artikel 7 van het Handvest voor zover het in wezen bepaalt dat de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair gehouden is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

§ 61 e.v. : Het artikel 47 van het Handvest vereist voor zijn toepassing een band met een rechtsgeding. De korte termijnen om te melden na de fases van de conceptie en het gereedmaken voor de implementatie laten dergelijke band niet toe.

<-> Het Hof van Justitie bespreekt daarmee niet de meldplichten die voortvloeien uit de aanvang van de implementatie en het opvolgen van de meldplichtige grensoverschrijdende constructie. Leiden deze dan tot een mogelijke toepassing van artikel 47 van het Handvest op die meldplichten? Wat met de vragen om inlichtingen die de administratie kan stellen ingevolge een melding? Is er geen onlosmakelijke band met de artikelen 47 van het Handvest / 6 EVRM in aanwezigheid van een verplichting om iets te doen?

In het arrest van 15 september 2022⁷ oordeelt het Hof dat juridische adviesverlening door advocaten inherent als doel heeft om een geschil te vermijden dat kan uitmonden in een rechtsgeding. In aanwezigheid van ontradende sancties bij het niet naleven van de meldplicht door een cliënt, is het verleend advies over een meldplichtige constructie steeds inherent en onlosmakelijk conflict-gerelateerd.

16. Het arrest van 8 december 2022 verleent geen effect aan de bestreden Richtlijn dat tot gevolg kan hebben dat er naar nationaal recht meer of minder bescherming wordt verleend aan het beroepsgeheim van advocaten. Het beschouwt dat beroepsgeheim als een gegeven dat de toepassing omschrijft van de bescherming die de artikelen 8 EVRM - 7 van het Handvest verlenen.

Het arrest heeft zo tot voornaamste gevolg dat nationale omzettingen die ingrijpen op dat nationaal beroepsgeheim zich daarvoor niet langer kunnen beroepen op een uitlegging

⁷ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.51

van de bestreden Richtlijn om hen daartoe te verplichten of te machtigen.

Binnen de perimeter van het beroep van de advocaat zoals dat bestaat naar nationaal recht kan er geen kennisgevingplicht bestaan voor de advocaat opzichtsens derden. Noch de meldplicht van advocaten, noch de kennisgevingplicht opzichtsens cliënten werden beoordeeld.

Uit deze uitlegging van de bestreden Richtlijn door het arrest van 8 december 2022 kan impliciet doch zeker worden afgeleid dat noch derden, noch de cliënten van advocaten, noch advocaten kunnen worden verplicht om het bestaan en de inhoud van het juridisch advies dat werd verleend door een advocaat te melden.

17. Het is bevreemdend voor eisers dat de versterkte bescherming die het EHRM verleent in het arrest van 9 april 2019⁸ wordt gemotiveerd vanuit de rol van advocaten om justiciabelen bij te staan door hen onafhankelijk advies te verlenen (artikel 6 EVRM – artikel 47 van het Handvest) om dan in het arrest van 8 december 2022 te lezen dat alle communicatie tussen advocaten en cliënten onder de enkele bescherming van artikel 8 EVRM valt. Eisers zien niet goed in hoe zo aan de artikelen 7 en 47 van het Handvest een onderscheiden toepassing wordt verleend. Het betreft voor hen, samen met het artikel 8 van het Handvest dat gegevens beschermt, één geheel van fundamentele rechten die door de meldplicht worden geschonden.

Eisers kunnen deze link welk leggen inzake een mogelijks gescheiden toepassing van de artikelen 7 en 47 van het Handvest met het arrest van 17 december 2020 van het EHRM dat duidelijk voorziet in een specifieke bescherming die het artikel 8 EVRM verleent aan adviezen van advocaten die werden verleend buiten een conflictuele context (EHRM, 17 december 2020, *Saber t. Noorwegen* (459/18) – stuk 14).

18. De auteur D. GARABEDIAN, tevens hoogleraar belastingrecht en advocaat bij het Belgische Hof van Cassatie, beschouwt⁹ het arrest van 26 juni 2007 van het Hof van Justitie¹⁰ als een precedent in de discussie rond de aan- of afwezigheid van een dwingende reden die het beroepsgeheim eigen aan advocaten kan aantasten of zelfs opheffen. Overweging 32 van dit arrest stelt dat het voor advocaten onmogelijk is hun fundamentele functie in een rechtstaat, die gegarandeerd wordt door artikel 6 van het EVRM, te vervullen wanneer zij verplicht worden om informatie openbaar te maken die werd bekomen tijdens een onderhoud met een cliënt met betrekking tot dat geschil.

De meldingsplicht aan iemand anders overdragen (meer bepaald de relevante belastingplichtige die bovendien mogelijks geen cliënt is van de advocaat maar die niettemin alle nodige inlichtingen moet kunnen bekomen vanwege die advocaat) lijkt niet minder proportioneel noch meer verzoenbaar te zijn met de fundamentele rol die advocaten vervullen in een rechtstaat zoals beschermd door artikel 6.3 EVRM.

Het Hof van Justitie heeft wel verduidelijkt in dit arrest (overwegingen 35 en 36) dat het proportioneel kan zijn om advocaten aan een onthullingsplicht zoals voorzien door artikel 2 a (5) van Richtlijn 91/308 rond het witwassen van geld te onderwerpen, in de mate dat

⁸ EHRM, 9 april 2019, *Altay t. Turkije nr. 2*, ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49

⁹ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Bijdrage voor het ERA-seminarie van 16 mei 2019.

¹⁰ HvJ (Grote Kamer), 26 juni 2007, C-305/05, *OBFG t. België*, EU:C:2007:383

zij hun cliënten bijstaan bij de voorbereiding of de uitvoering van de handelingen opgesomd in artikel 2 a (5) van deze richtlijn en op voorwaarde dat dit op generlei wijze impliceert dat er een plicht tot openbaarmaking van *adviezen* zou ontstaan, daarin begrepen de adviezen aangereikt buiten de context van een geschil.

Er is zo een duidelijke tekst die én belemmering invoert én een effectieve bescherming uitwerkt, die zich niet verzet tegen uitlegging ervan door het EHRM.

19. Het wijzen van de cliënt op diens meldplicht die hem blootstelt aan ontradende sancties, betreft een inherent conflictueze context wanneer deze niet of onjuist meldt. Indien er later een geschil ontstaat omtrent de melding van deze constructie of de constructie zelf met de belastingadministratie of derden, zal de advocaat niet meer kunnen optreden en worden de rechten van verdediging van de cliënt zo geschonden¹¹.

Eisers wijzen er ook op dat de uitsluiting van de toepassing van artikel 47 van het Handvest enkel wordt gemotiveerd in het arrest van 8 december 2022 vanuit de twee eerste fases. Wat dan met meldplichten voor de fases van het implementeren van de constructie en de adviezen over de opvolging ervan?

Tenslotte, wijzen eisers erop dat doordat de administratie verdere vragen kan stellen ingevolge een melding, de melding zelf inherent potentieel conflictueel is. Dit ondermeer in het licht van de korte termijnen om te melden, de hoeveelheid informatie die moet worden gemeld én de vereiste van ontradende boetes bij een gebrekkige of laattijdige melding, net zoals bij een gebrek aan melding. Daardoor is er in het concrete geval van de bestreden Richtlijn en de bestreden Ordonnantie een onlosmakelijke band tussen artikelen 6 en 8 EVRM / 7, 8 en 47 van het Handvest opzichtens alle meldplichten.

2. Uitlegging door de Europese Raad :

20. Op 16 mei 2023 stemde de ECONFIN Raad een principe tekst, dit onder voorbehoud van het standpunt vanwege het Europees Parlement, die bepalingen in de Richtlijn DAC wijzigt die door de bestreden Richtlijn worden ingevoerd (stuk 12 – uittreksel uit de Engelse versie die als enige versie publiek werd gemaakt na deze stemming).

De gewijzigde toelichting aan de DAC Richtlijn geeft aan (punt 42 a) dat deze wijzigingen een gevolg betreffen van het arrest van 8 december 2022 :

- De *mogelijkheid* voor lidstaten om vrijstelling van meldplicht te verlenen aan intermediairs, wordt beperkt tot advocaten-intermediairs.
- Voor zover deze melding (vrije vertaling) : "*een inbreuk zou uitmaken op het beroepsgeheim van advocaten naar het nationaal recht van die lidstaat*". De toelichting 42 a) verduidelijkt (vrije vertaling) : "*om reden van het beroepsgeheim waartoe deze is gehouden*". Wat verwijst naar de

¹¹ J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professional privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 en 4 november 2022, Kluwer International Tax Blog ; in een Franse versie hernomen *JDF*, 2023, p. 158 e.v..

deontologie die zich verzet tegen een melding door diegene die eraan is onderworpen.

- Bijgevolg is er geen reden meer om de bepaling te behouden dat aan andere intermediairs moet worden kennisgegeven van het inroepen van het recht op verschoning.
- De kennisgevingplicht geldt enkel opzichtsens de cliënt.
- In wat moet worden gemeld, wordt uitdrukkelijk opgenomen dat de identiteit van de advocaat-intermediair niet langer moet worden gemeld.
- De mogelijkheid tot een 'abstract' melden door middel van algemene bewoordingen wordt evenwel geschrapt en volgende precisering wordt ingevoerd in de meldplicht (vrije vertaling) : "*en van enige andere informatie die de bevoegde overheid kan helpen in het beoordelen van het potentieel fiscaal risico*".

Deze uitlegging door de Europese Raad is relevant bij het beoordelen van argumenten die strekken tot nietigverklaring van plichten die de bestreden Ordonnantie oplegt aan advocaten en aan hun cliënten (zie onderdelen IV.G en VI.G van de Memorie van Antwoord van eisers). De Europese Raad erkent met haar principe-akkoord dat geen kennisgevingplichten aan advocaten konden worden opgelegd naar derden toe. Dit is van belang bij het beoordelen van de bepalingen van de bestreden Ordonnantie die deze kennisgeving betreffen en meer in het algemeen voor plichten voor advocaten die zij bijvoorbeeld reeds krachtens hun deontologie behoren in acht te nemen opzichtsens hun cliënten. Wat kan dan de strikte noodzaak zijn om die plichten op te leggen en zich zo te mengen in de zelfregulering die behoort onafhankelijk te kunnen gebeuren?

Ook de omstandigheid dat de identiteit van de advocaat-intermediair niet langer moet worden gemeld, is een gevolg van de debatten voor het Hof van Justitie in de zaak C-694/20 waarbij meerdere rechters van het Hof van Justitie bij herhaling aan de instellingen vroegen wat daarvoor de redelijke verantwoording kon zijn.

21. Eisers hebben zo kritiek op deze wijzigingen, doordat :

- (A) De tekst laat uitschijnen dat de lidstaten nog steeds een KEUZE zouden hebben om aan advocaten-intermediairs al dan niet een verschoningsrecht te verlenen en hen zo toch aan (1) een meldplicht te kunnen blijven onderwerpen (zie infra bij de bespreking van het arrest van 14 april 2023 van de Franse Conseil d'Etat), die (2) niet automatisch recht geeft op verschoning in hoofde van de advocaat-intermediair. Het artikel 8, lid 2 EVRM verplicht tot het voorzien in een onvoorwaardelijk verschoningsrecht, voor zover dat artikel zich al niet verzet tegen de meldplicht zelf of andere plichten (zie infra).
- (B) De gebruikte bewoording 'beroepsgeheim' is te eng en behoort uitdrukkelijk te worden verwoord als 'deontologie die zich tegen de melding verzet' (idem).
- (C) Het arrest van 8 december 2022 zegt duidelijk dat zowel het bestaan van de communicatie met een advocaat, *als de inhoud ervan* worden beschermd ; de principieel door de Europese Raad aanvaarde wijziging verleent geen betere bescherming aan die inhoud. Wel in tegendeel, het lijkt deze mogelijkheid om de inhoud van de bespreking met de advocaat niet te moeten melden, niet te bevorderen door de term 'algemene bewoordingen' te schrappen in het lid nr. 14

c) en te vervangen door 'enige andere informatie'. Er ligt zo een schending voor artikel 8 EVRM, 7, 8 en 52 van het Handvest doordat (1) niet in duidelijke bewoordingen een regeling wordt ingevoerd die (2) niet van aard is om een effectieve bescherming te organiseren van de vertrouwelijkheid.

22. Na de formele stemming behoren de lidstaten deze herstelwetgeving in te voeren tegen 31 december 2025. Wat ondertussen met de geldigheid en de toepassing van het recht op verschoning voor intermediairs die geen advocaten zijn en de plichten van kennisgeving die de bestreden Richtlijn en de bestreden Ordonnantie hebben ingevoerd?

Dat wordt blijkbaar aan de zorg van de nationale rechters overgelaten ; het arrest van 8 december 2022 geldt evenwel enkel als een acte clair betreffende de ongeldigheid van de plicht van kennisgeving van advocaten aan derden.

Deze toekomstige wetgeving en de motivering ervan vanwege de Europese Raad kan niettemin een element uitmaken voor het beraad inzake de vraag tot vernietiging van de bepalingen van de bestreden Ordonnantie die tevens ingaan tegen deze reparatiewetgeving.

23. In overweging (44) van het ontwerp van richtlijn DAC 8 wordt aangegeven dat de DAC Richtlijn in overeenstemming is met artikel 8 van het Handvest en wordt daarbij herinnerd aan de Verordening (EU) 2016/679 en de Richtlijn (EU) 2018/1724 die van toepassing zijn op de verwerking van de persoonlijke gegevens in de DAC Richtlijn.

Vermoedelijk bedoelt men hier de Verordening 2018/1725 daar er geen Richtlijn 2018/1724 bestaat en de Verordening 2018/1724 betrekking heeft op de oprichting van één digitale toegangspoort waarbij in bijlage II aan die verordening geen specifieke melding wordt gemaakt dat deze bedoeld is voor geautomatiseerde uitwisselingen van meldingen onder DAC 6.

In het arrest van 17 december 2020 oordeelt het EHRM (stuk 14 - § 57 – vrije vertaling) :

"57. (...)Naar het oordeel van het Hof is er echter, gelet op het gebrek aan voorzienbaarheid in huidige zaak, ingevolge het ontbreken van duidelijkheid in het wetgevend kader en het gebrek aan procedurele garanties die concreet betrekking hebben op het beroepsgeheim van advocaten, reeds een tekortkoming onder de vereiste die voortvloeit uit het criterium dat de inmenging in overeenstemming moet zijn met de wet zoals bedoeld door artikel 8, lid 2 EVRM. Gelet op deze beslissing is het niet vereist dat het Hof verder de overeenstemming onderzoek met de andere vereisten ingevolge die bepaling."

Het 'concreet betrekking hebben op' (*..relating concretely to..*) kan niet anders worden uitgelegd dat de vereiste dat de beschermingsregels duidelijk moet blijken uit wettelijke bepalingen waar het advocaten betreft. Dergelijke teksten vallen nergens te bespeuren in voormelde verordeningen, noch in de DAC-Richtlijn of de bestreden Richtlijn. Bijgevolg is er tevens grond tot toetsing onder artikel 8 van het Handvest.

24. Wat de eerste norm betreft die in overweging (44) is aangehaald om de overeenstemming met artikel 8 van het Handvest te verantwoorden, wordt in artikel 90, lid 1, van de Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de

verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (*P.B.*, L 119 van 4 mei 2016, blz. 1) enkel de volgende verplichting van de lidstaten in herinnering gebracht, die in een verband kan staan met advocaten of andere beroepen met een beroepsgeheim naar nationaal recht :

*“Artikel 90
Geheimhoudingsplicht*

1. De lidstaten kunnen specifieke voorschriften vaststellen ter bepaling van de bevoegdheden van de in artikel 58, lid 1, onder e) en f), bedoelde toezichthoudende autoriteiten met betrekking tot voor de verwerking verantwoordelijken of verwerkers die onderworpen zijn aan de wetgeving van de Unie, de wetgeving van een lidstaat of door bevoegde nationale instanties vastgestelde regels, onderworpen zijn aan het beroepsgeheim of aan andere gelijkwaardige geheimhoudingsverplichtingen, wanneer dat nodig en passend is om het recht op bescherming van persoonsgegevens te verzoenen met de geheimhoudingsplicht. Deze regels zijn alleen van toepassing op persoonsgegevens die de voor de verwerking verantwoordelijke of de verwerker heeft ontvangen of verkregen in het kader van een activiteit die onder de genoemde geheimhoudingsplicht valt.”

De federale belastingdienst die de aangiften ontvangt, is weliswaar onderworpen aan een geheimhoudingsplicht maar er is geen procedure georganiseerd in de omzetting om de aangegeven gegevens die onder het beroepsgeheim van de advocaat vallen, rechtstreeks en effectief te kunnen intrekken. Dit geldt zowel voor de toezichthoudende autoriteit als voor de belastingdienst die de gegevens ontvangt. Wat moet daarmee gebeuren? Is de algemene procedure voor verzoeken om rechtzetting of weglating van administratieve gegevens van toepassing en doeltreffend in de tijd met betrekking tot het voorkomen of verhelpen aan de geautomatiseerde uitwisseling van gegevens? Deze moeten immers in de eerste maand na elk kwartaal worden uitgewisseld (artikel 8 bis ter (18)).

Het antwoord komt eisers ontkennend over (zie infra), minstens blijft er de vaststelling dat er niet uitdrukkelijk in een ‘spoedige’ procedure is voorzien wat de gegevens betreft die onder het beroepsgeheim van advocaten vallen.

25. Wat betreft de tweede norm betreft waarnaar die overweging (44) verwijst ; de Europese Commissie beheert het platform van geautomatiseerde uitwisseling van de gemelde gegevens in toepassing van de Verordening (EU) 2018/1725 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen, organen en instanties van de Unie en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 45/2001 en Besluit nr. 1247/2002/EG (*P.B.*, L 295/39 van 21 november 2018). De verordening organiseert alleen de bescherming rond andere gegevens dan die welke voor de doeleinden van de bestreden Richtlijn moeten worden opgegeven (art. 10, lid 1) en de deontologische regels van beroepen worden alleen ingeroepen als een reden om de toegang tot gegevens te *beperken* (art. 25, lid 1, onder f).

Alleen natuurlijke personen (artikel 1) kunnen overigens verzoeken om de rechtzetting van onjuiste gegevens (artikel 18). Dit is helemaal niet de context van de bestreden Richtlijn, die ook betrekking heeft op rechtspersonen en waarbij de betrokken gegevens niet onjuist zijn maar vertrouwelijk.

Het recht om vertrouwelijke doch juiste gegevens te wissen is daardoor voor discussie vatbaar. Mogelijks is er ruimte voor een interpretatie indien vertrouwelijke gegevens die werden gemeld niet "nog noodzakelijk" zijn voor de doeleinden waarvoor ze zijn aangegeven of het wissen kan worden aanzien als vereist voor een verplichting van nationaal recht (art. 19, lid 1, onder a) of e)¹² GDPR), zodat zij niet mogen worden aangewend door de fiscale administraties van de lidstaten. Maar deze bepalingen inzake het recht op wissen gelden niet "voor het nakomen van een in een het Unierecht of het lidstatelijke recht neergelegde wettelijke verwerkings-verplichting die op de verwerkingsverantwoordelijke rust" (artikel 19, lid 3 GDPR).

Het recht om een klacht in te dienen wegens schending van deze verordening (art. 63, lid 1) lijkt daarom evenmin doeltreffend of herstellend en voldoet zeker niet aan de vereisten van duidelijke teksten voor wat de bescherming betreft van het bestaan en de inhoud van besprekingen tussen advocaten en hun cliënten. Er is bijvoorbeeld geen bepaling om te voorkomen dat andere lidstaten dergelijke gegevens (blijven) gebruiken.

26. De door eisers gevorderde maatregelen opzichthens de Belgische fiscale administraties (zie infra) zijn derhalve strikt vereist vanuit het normdoel van artikel 8, leden 1 en 2 EVRM en doordat het een norm betreft die Unierecht omzet, van de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest.

Of dergelijke verplichting is opgelegd door de bestreden Richtlijn en zo een effectieve bescherming uitsluit doordat niet in een uitdrukkelijk regeling is voorzien door advocaten, behoort door het Hof van justitie te worden beoordeeld ingevolge de bescherming die artikel 8 van het Handvest verleent tegen automatische gegevensuitwisseling (zie ook artikel 27 van de DAC-Richtlijn).

3. Uitleggingen door het Hof en door de Franse *Conseil d'Etat* : conflict.

27. In arrest nr. 28/2023 van 16 februari 2023 kadert het Hof het arrest van 8 december 2022 en legt dit uit ter staving van een onderscheid in behandeling tussen het beroep van advocaat en andere beroepen (overweging B.8.4 en volgende) :

"B.8.4. Uit het bijzondere statuut van de advocaten, vastgesteld in het Gerechtelijk Wetboek en in de reglementeringen die zijn aangenomen door de bij de wet van 4 juli 2001 opgerichte orden, heeft het Hof afgeleid dat het beroep van advocaat in België zich onderscheidt van andere zelfstandige juridische beroepen (zie arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010), B.6.3). In hetzelfde arrest heeft het Hof geoordeeld :

« B.7.1. De effectiviteit van de rechten van de verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen hem en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt, door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de regel van het

¹² a) de persoonsgegevens zijn niet langer nodig voor de doeleinden waarvoor zij zijn verzameld of anderszins verwerkt; (...) e) de persoonsgegevens moeten worden gewist om te voldoen aan een in het Unierecht of het lidstatelijke recht neergelegde wettelijke verplichting die op de verwerkingsverantwoordelijke rust;

beroepsgeheim, waarvan de schending met name bij artikel 458 van het Strafwetboek wordt bestraft, een fundamenteel element van de rechten van de verdediging is ».

Bij zijn arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114) heeft het Hof als volgt geoordeeld :

« Het beroepsgeheim van de advocaat is een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces. Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks » (B.9.1).

Het Hof van Justitie heeft in een arrest van 8 december 2022 geoordeeld :

« De specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, wordt gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, arrest van 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (zie in die zin arrest van 18 mei 1982, AM & S Europe/Commissie, 155/79, EU:C:1982:157, punt 18) » (HvJ, grote kamer, 8 december 2022, C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e.a., ECLI:EU:C:2022:963, punt 28).

B.8.5. De wetgever kan in redelijkheid oordelen dat de verschillen tussen de beroepsgroep van de belastingadviseurs en de accountants enerzijds, en de beroepsgroep van de advocaten anderzijds, waarin het bestreden artikel 48 van de wet van 2 juni 2021 voorziet, gelet op de aard van de ter zake geldende beginselen, noodzakelijk zijn om, voor de beroepsgroep van de advocaten, **elk risico van aantasting van de rechten van de verdediging en van het recht op eerbiediging van het privéleven in zijn meest persoonlijke aspect te vermijden**, terwijl die noodzaak niet op dezelfde manier bestaat ten aanzien van de beroepsgroep van belastingadviseurs en accountants. Hoewel belastingadviseurs en accountants zich, net als advocaten, blootstellen aan administratieve en strafrechtelijke sancties wanneer zij de meldingsplicht niet naleven en zich schuldig kunnen maken aan de schending van het beroepsgeheim wanneer zij, ten onrechte, wel de meldingsplicht naleven, bevinden zij zich in een situatie die wezenlijk verschilt van die van de advocaten.

Uit de omstandigheid dat het beroepsgeheim van de advocaten en van de belastingadviseurs en accountants wordt beschermd door artikel 458 van het Strafwetboek, kan niet worden afgeleid dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen dat dezelfde regels en dezelfde waarborgen gelden voor beide categorieën van beroepsgroepen.

B.8.6. De wetgever heeft de verplichting die voortvloeit uit de richtlijn (EU) 2015/843 uitgevoerd, maar hij heeft daarbij geoordeeld dat het optreden van een zelfregulerend orgaan voor de belastingadviseurs en accountants niet noodzakelijk was, aldus gebruikmakend van de beoordelingsmarge die hem bij de richtlijn (EU) 2015/849 is gelaten (artikel 48, lid 1, van de richtlijn (EU) 2015/849).

Gelet op die beoordelingsmarge waarover de wetgever binnen de grenzen van het recht van de Europese Unie beschikt, en rekening houdend met hetgeen is vermeld in B.8.5, vermocht hij redelijkerwijs ervoor te kiezen alleen de advocaten te onderwerpen aan het optreden van een zelfregulerend orgaan, namelijk de stafhouder.

Het bestreden artikel heeft geen onevenredige gevolgen en is derhalve niet zonder redelijke verantwoording.”

Deze beoordeling door het Hof wordt door eisers begrepen als de toepassing van een vereiste van effectieve bescherming, die er over waakt dat *elk risico van aantasting* te vermijden, met inbegrip van de deontologische regels (de reglementen vernoemd in overweging B.8.4) als onlosmakelijk verbonden met deze effectieve bescherming.

Dit arrest vormt zo volgens eisers ook een toepassing van wat sedert het arrest van 1982 van het Hof van Justitie dient te worden begrepen als een fundamenteel evenwicht ten behoeve van de goede werking van de rechtstaat tussen het voorrecht en de plichten van de advocaat. Om in volle onafhankelijkheid en loyauteit diens beroep uit te kunnen oefenen, waken diens beroepsregels daarover, waarover op zijn beurt een zelfregulerend – en dit is kapitaal voor de vereiste van onafhankelijkheid – orgaan behoort te waken. Het arrest van 1982 van het Hof van justitie verwoordt dit¹³ :

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

28. Op pagina 90 van de Memorie van Antwoord mochten eisers reeds wijzen op deze samenhang (§ 77). Het Hof van Justitie verwijst in het arrest van 8 december 2022 uitdrukkelijk naar het eerste deel van deze twee-eenheid zonder dat er reden was om zich uit spreken over de toepassing van het tweede deel ervan in de context van de gestelde prejudiciële vraag.

Eisers menen dat er geen redelijke verantwoording kan bestaan om voor wat betreft de normdoelen van de bestreden Richtlijn en de bestreden Ordonnantie inzake de onafhankelijkheid en de loyauteit tot een andere toepassing te komen inzake de rol van zelfregulerende organen en van de deontologische regelen die deze opleggen aan de advocaat en waarop deze toezien. Deze vereisten van effectieve bescherming van de onafhankelijkheid en de loyauteit volgen uit de rol die daaraan wordt verleend in de bewoordingen van het arrest van 8 december 2022. Bij het beoordelen van de gevolgen van die vereisten behoort aan de deontologie van de advocaten volledige uitwerking te worden verleend in afwezigheid van ernstige redenen van algemeen belang, die strikt noodzakelijk en geschikt zijn en niet verder gaan dan nodig in hun effecten (zie de vier testen in het arrest van 8 december 2022 (§ 41 e.v.)) die een belemmering ervan kunnen verantwoorden.

Alle verplichtingen die worden opgelegd in de relatie advocaat – cliënt behoren derhalve te voldoen aan strikte vereisten omdat zij ingaan tegen de zelfregulering. Uit de vereiste van strikte noodzaak leiden eisers af – naar analogie met het arrest van 8

¹³ Hvj, 18 mei 1982, zaak 155/79, AM & S Europe/Commissie, EU:C:1982:157, punt 24

december 2022 – dat alle plichten die reeds door de deontologie worden opgelegd, niet voldoen aan deze vereiste om van overheidswege te worden opgelegd via de bestreden Richtlijn en de omzetting ervan.

29. Er dient tevens over te worden gewaakt dat aan het arrest van 8 december 2022 een uitlegging wordt verleend bij het beoordelen van de nationale omzetting of de bestreden Richtlijn die in overeenstemming is met het normdoel van het EVRM, daar artikel 52 van het Handvest bepaalt dat er door het secundair unierecht (en dus ook de nationale normen die deze uitvoeren) geen mindere bescherming kan worden verleend dan door het EVRM.

In deze herinnert het arrest van 17 december 2020 van het EHRM eraan dat het artikel 8 EVRM een specifieke bescherming vereist voor advocaten, ook wanneer deze adviezen verlenen buiten de context van een geschil (EHRM, 17 december 2020, *Saber t. Noorwegen* (459/18), § 51 met verwijzing naar EHRM, 27 april 2017, *Sommer t. Duitsland* (73607/13), § 56 ; EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk* (12323/11) § 130) en EHRM, 9 april 2019, *Altay t. Turkije* (nr. 2) (11236/06), §§ 49-51) –stuk 14 – arrest enkel beschikbaar in Noorse of Engelse versie).

In § 51 van dat arrest wordt door het EHRM verwezen naar een algemeen belang dat een “full and uninhibited discussion” vereist in de besprekingen tussen een advocaat en diens cliënt. Deze ongeremdheid (uninhibited) houdt in dat alle deelnemers aan die discussie – en dus ook de advocaat - behoren te kunnen vertrouwen dat wat tussen hen wordt gezegd in regel niet aan derden wordt medegedeeld. Het arrest van 18 mei 1982 van het Hof van Justitie verwijst ook naar een algemeen belang dat wordt gediend door het beroepsgeheim van advocaten.

30. Dit dubbele doel van het beroepsgeheim van advocaten wordt ook in een ruimer internationaal verband erkend. Het 63^{ste} congres van 6-9 november 2019 te Luxemburg van de *Union Internationale des Avocats* (UIA) besloot :

“Nous, les soussignées, organisations et associations d’avocats et Barreaux du monde,

Dans le cadre de notre obligation de garantir la protection du droit humain fondamental qu’est la confidentialité des rapports et échanges qui régit la relation client-avocat (aussi appelé « secret professionnel »),

Rappelons à tous les ressortissants des États, à leurs gouvernements et à la collectivité des avocats, que :

- 1) le droit au secret des rapports client/avocat est un droit fondamental de tout être humain et une obligation impérative qui s’impose à l’avocat ;*
- 2) le secret professionnel appartient au client et le protège ;*
- 3) ce droit est fondamental afin de permettre un libre accès à la justice et sa bonne administration ;*
- 4) au même titre **que l’indépendance de l’avocat**, le secret professionnel **fait partie intégrante du maintien de l’État de droit** et du droit à un procès équitable.*

Nous appelons donc :

- *tous les barreaux et organisations et associations d'avocats du monde à promouvoir la sensibilisation au droit de tout être humain à bénéficier du secret professionnel ;*
- *il incombe à tous les gouvernements, institutions européennes et internationales de respecter ce droit humain fondamental, car, toute atteinte à l'inviolabilité de la relation confidentielle entre un client et un avocat constituerait une grave attaque contre l'État de droit."*

Deze conclusie vanwege de UIA bevestigt dat het beroepsgeheim van advocaten én een recht is van hun cliënt én een onderdeel van een algemeen belang betreft, dat onlosmakelijk verbonden is met de onafhankelijkheid van advocaten en hun deontologische regelen die daarover waken. In de context van het Unierecht betreft dit tegelijk de doelstelling van de goede werking van de rechtsstaat dat vereist dat de advocaat steeds onafhankelijk – en daartoe ongeremd met zijn cliënt pratend - kan handelen.

31. De combinatie van beide belangen maakt dat in rechtstradities waar het beroepsgeheim van advocaten wordt beschermd als een algemeen belang dat van openbare orde is, de cliënt enkel in bijzondere omstandigheden, die strikt noodzakelijk zijn voor diens bescherming, geschriften met zijn advocaat kan bekend maken aan derden.

Het arrest van 8 december 2022 behoort in overeenstemming met artikel 8 EVRM worden toegepast op alle plichten waarin de bestreden Richtlijn voorziet. Inzake meldplichten of andere plichten dient daarom door de omzettingen steeds uitdrukkelijk toegestaan aan een advocaat om zich te beroepen op diens deontologische regels die zich verzetten tegen een plicht of deze nodeloos maken omdat de deontologie er in voorziet. Dit te meer in een context van *wettige* adviezen die worden verleend inzake *wettige* handelingen die hun cliënten al dan niet gaan stellen of hebben gesteld. In dergelijke context, waarbij de constructie moet worden gemeld door de cliënt met weglating van het bestaan en de inhoud van de communicatie met diens advocaat, lijkt er geen dwingende reden van algemeen belang, noch van strikte noodzaak of geschiktheid aanwezig te zijn, noch een proportionele vereiste, voor dergelijke inmengingen.

32. Indien een plicht louter voortvloeit uit een nationale omzetting, behoort de nationale rechter deze te sanctioneren telkens er niet uitdrukkelijk in een wettelijke regeling wordt voorzien waardoor de advocaat wordt toegelaten om diens beroepsgeheim tegen te stellen aan die plicht.

De motiveringen in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 over de plicht tot het verlenen van inlichtingen (overwegingen B. 82 e.v.) en de interpretatie van het gebrek aan effect op advocaten-intermediairs van het recht van de cliënt-relevante belastingplichtige om diens recht op verschoning te weigeren (overwegingen B. 77 en 78) verlenen naar de lezing die eisers weerhouden van dit arrest, een correcte toepassing van de bescherming die ondermeer het artikel 8 EVRM – en dus tegelijk artikel 7 van het Handvest – verleent. Voor die laatste beoordeling maken eisers voorbehoud inzake de vereiste van duidelijke bewoordingen voor een plicht die advocaten treft en alle voorwaarden die op deze belemmering betrekking hebben.

Indien de plicht rechtstreeks volgt uit een richtlijn of een verordening, behoort het om aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag inzake de geldigheid ervan te stellen, zoals

inzake C-694/20. Tenzij het arrest van 8 december 2022 kan worden uitgelegd als een acte clair betreffende de geldigheid van die omgezette verplichting.

33. Een uitlegging van het arrest van 8 december 2022 behoort tevens bij voorkeur geen afbreuk te doen aan andere normen van het Unierecht. In de discussie over deze uitlegging herinneren eisers daarom aan twee richtlijnen die hun deontologie betreffen in een grensoverschrijdende context :

- a) Richtlijn van de Raad van 22 maart 1977 tot vergemakkelijking van de daadwerkelijke uitoefening door advocaten van het vrij verrichten van diensten (77/249/EEG) (P.B., L 078, 26.3.1977, p.17), artikel 4 (2) en (4) :

“Bij het uitoefenen van deze werkzaamheden neemt de advocaat de beroepsregels van de Lid-Staat van ontvangst in acht, onverminderd de verplichtingen waaraan hij in de Lid-Staat van herkomst dient te voldoen.”

“4 . Ten aanzien van andere werkzaamheden dan die bedoeld in lid 1 blijft de advocaat onderworpen aan de voorwaarden en beroepsregels van de Lid-Staat van herkomst, onverminderd zijn verplichting tot de inachtneming van de beroepsregels , van welke oorsprong dan ook , die in de Lid-Staat van ontvangst van toepassing zijn..”

- b) Richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven (P.B., Nr. L 077 van 14/03/1998 blz. 0036 – 0043), overweging 10 :

“(10) Overwegende dat het de advocaten in de zin van deze richtlijn moet worden toegestaan juridische adviezen te geven, met name over het recht van de lidstaat van herkomst, over het communautaire en het internationale recht en over het recht van de lidstaat van ontvangst; dat dit wat het verrichten van diensten betreft reeds was toegestaan bij Richtlijn 77/249/EEG van de Raad van 22 maart 1977 tot vergemakkelijking van de daadwerkelijke uitoefening door advocaten van het vrij verrichten van diensten (5); dat echter evenals in Richtlijn 77/249/EEG, in de mogelijkheid dient te worden voorzien de werkzaamheden van advocaten die in het Verenigd Koninkrijk en in Ierland hun beroep onder hun oorspronkelijke beroepstitel uitoefenen met betrekking tot bepaalde akten op het gebied van onroerend goed en de erfopvolging uit te sluiten; dat deze richtlijn in geen enkel opzicht afbreuk doet aan bepalingen in lidstaten waarbij bepaalde werkzaamheden aan andere beroepen dan het beroep van advocaat worden voorbehouden; dat tevens van Richtlijn 77/249/EEG de mogelijkheid voor de lidstaat van ontvangst moet worden overgenomen te eisen dat de advocaat die onder zijn oorspronkelijke beroepstitel werkzaam is, bij de vertegenwoordiging en de verdediging van een cliënt in rechte met een plaatselijke advocaat samenwerkt; dat de verplichting tot samenwerking van toepassing is overeenkomstig de daaraan door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gegeven uitlegging, in het bijzonder in zijn arrest van 25 februari 1988 in zaak 427/85 (Commissie/Duitsland) (6);”

Beide richtlijnen bevestigen de volle toepassing van de deontologie op adviezen die worden verleend buiten de context van een geschil. De bescherming die artikel 7 van het Handvest verleend is op die deontologische regelen ook van toepassing krachtens het arrest van 8 december 2022 van het Hof van Justitie in de uitlegging die eisers geven aan het arrest van 16 februari 2023 van het Hof.

34. Men kan zich echter de vraag stellen in het kader van grensoverschrijdende constructies met een advocaat die is gevestigd in beide lidstaten, welke 'nationaal beroepsgeheim' wordt bedoeld in het arrest. Dat van de twee lidstaten samengenomen of enkel van de lidstaat die de melding ontvangt ?

Wanneer twee lidstaten een verschillende bescherming organiseren, vereist de deontologie van advocaten dat de meest strenge regel wordt toegepast. Geldt dit ook voor de toepassing van de bestreden Richtlijn, voormelde richtlijnen van 22 maart 1977 en van 16 februari 1998 en de bescherming die artikel 7 van het Handvest verleent ?

De Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie (P.B., L 141, 5 juni 2016, p. 73) is in overwegingen (39) en (40) zeer duidelijk over de rol van deontologie :

“(39) De lidstaten moeten de mogelijkheid hebben om voor bepaalde meldingsplichtige entiteiten een passend zelfregulerend orgaan aan te wijzen als de autoriteit die in plaats van de FIE in eerste instantie op de hoogte moet worden gesteld. Overeenkomstig de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens vormt een systeem waarbij in eerste instantie aan een zelfregulerend orgaan melding wordt gedaan een belangrijke waarborg voor het handhaven van de bescherming van de grondrechten waar het gaat om de meldingsplicht van advocaten. De lidstaten moeten bepalen met welke middelen en op welke wijze de bescherming van het beroepsgeheim, de vertrouwelijkheid en de persoonlijke levenssfeer wordt bewerkstelligd()*.

(40) Wanneer een lidstaat besluit een zelfregulerend orgaan aan te wijzen, kan hij dat orgaan toestaan of de verplichting opleggen om aan de FIE geen inlichtingen door te geven die het heeft verkregen van personen dat het vertegenwoordigt, in zoverre laatstgenoemde personen die inlichtingen van een van hun cliënten hebben ontvangen of verkregen, tijdens het bepalen van de rechtspositie van hun cliënt of bij het verrichten van hun taak van verdediging of vertegenwoordiging van die cliënt in het kader van of in verband met een rechtsgeding, daaronder begrepen advies over het instellen of vermijden van zulk rechtsgeding, ongeacht of die inlichtingen vóór, gedurende of na een dergelijk geding worden ontvangen of verkregen.”

(*) vereiste van effectieve bescherming, waarbij met beroepsgeheim de reglementen worden bedoeld van de zelfregulerende organen

Dit is een regeling betreffende potentiële misdrijven ; hoe kan er dan in een minder effectieve bescherming worden voorzien dan voor een regeling betreffende wettelijke handelingen ?

Behoort het dan om, mede in het licht van het arrest van 1982 van het Hof van justitie¹⁴ om het arrest van 8 december 2022 zo uit te leggen dat met het begrip 'beroepsgeheim volgens het nationaal recht' enkel de strikte betekenis werd bedoeld, met name formele wetteksten, of een ruimere betekenis dient te worden begrepen die de deontologie bedoelt, als zijnde een materiële wet voor diegenen die er aan onderworpen zijn en zich

¹⁴ Hvj, 18 mei 1982, zaak 155/79, AM & S Europe/Commissie, EU:C:1982:157, punt 24

behoren te kunnen verzetten tegen de met die deontologie strijdige toepassing van plichten ingevolg de bestreden Richtlijn ?

35. Deze wijze van uitlegging van het arrest van 8 december 2022, die in overstemming is met het artikel 8 EVRM, andere richtlijnen en de artikelen 7 en 52 van het Handvest krijgt echter een geheel andere toepassing dan de welke die door het Hof wordt verleend inzake de bescherming van de deontologie van advocaten, door het arrest van 14 april 2023 van de Franse Conseil d'Etat (stuk 13 in bijlage).

Dat arrest zegt naar recht (vrije vertaling) :

"10. (...) En indien artikel 226-13 van het strafwetboek de schending van het beroepsgeheim sanctioneert, ondermeer dat waartoe de advocaat is gehouden, verduidelijkt het artikel 226-14 betreffende het artikel 226-13 'dit niet van toepassing is in de gevallen waar de wet oplegt of toelaat om het geheim te onthullen.'

11. In de bewoordingen van de eerst alinéa van het 4° van I van het artikel 1649 AE van het Algemene Belastingen Wetboek : "De intermediair die onderworpen is aan een beroepsgeheim waarvan de schending is voorzien en gesanctioneerd door het artikel 226-13 van het Strafwetboek, maakt, met het akkoord van diens cliënt, de melding op die wordt vermeld in artikel 1649 AD." Verzoekers houden voor dat doordat de cliënt zo wordt toegelaten om diens advocaat niet langer te binden aan diens beroepsgeheim opdat hij overgaat tot de verklaring van de grensoverschrijdende constructie, deze wettelijke bepalingen de artikelen 7 van het Handvest van de fundamentele rechten van de Unie en 8, paragraaf 1, van het Europees Verdrag ter bescherming van de mensenrechten en de fundamentele vrijheden schenden.

(...)

13. Daar vloeit uit voort dat door in de mogelijkheid te voorzien voor de client om zijn advocaat toe te laten om over te gaan tot het melden van grensoverschrijdende constructies, dewelke werd ingevoerd vanuit het doel om agressieve fiscale planning te bestrijden en het risico op belastingontwijking en fraude te voorkomen, dewelke doelstellingen van algemeen belang zijn die erkend zijn door de Unie en de legitieme doelstellingen in de zin van artikel 8, lid 2 van het verdrag (...) vormt geen aantasting van het geheim van de uitwisselingen tussen een advocaat en zijn cliënt die ingaat tegen de bepalingen van artikel 8, lid 1 van het Europees Verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden of van diegene van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

(...)

17. Daar vloeit uit voort, anderzijds, dat de bepalingen van de derde alinéa van 4° van I van artikel 1649 AE van het Algemene Belastingen Wetboek 'In afwijzigheid van een andere intermediair, is de kennisgeving van de meldplicht gericht aan de relevante belastingplichtige die betrokken is in de grensoverschrijdende constructie. De intermediair maakt ook aan de relevante belastingplichtige, in voorkomend geval, de noodzakelijke inlichtingen over om te voldoen aan diens meldplicht.' de bepalingen van artikel 7 van het Handvest van de fundamentele rechten van de Europese Unie niet miskennen. Zij miskennen evenmin, als gevolg, deze van artikel 8, paragraaf 1 van het Europees Verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden."

Op beide punten (de plicht om te melden zonder onvoorwaardelijk recht op verschoning en de plicht om kennis te geven met opgave van alle vereiste informatie ten behoeve van de meldplicht) wordt geen toepassing verleend aan de deontologie van de advocaten die hen moet toelaten om in alle onafhankelijkheid en loyaal te werken.

Op beide punten beperkt de test door de Franse Conseil d'Etat zich tot het bestaan van legitieme redenen zonder de criteria van noodzaak, geschiktheid of proportionaliteit van deze effecten te beoordelen door de artikelen 7 en 52 van het Handvest, zoals aangegeven in het arrest van 8 december 2022. In het licht van artikel 8, lid 2 EVRM, zoals uitgelegd in het arrest van 17 december 2020 door het EHRM stelt zich tevens een probleem van onverenigbaarheid door deze uitlegging met de vereiste van een specifieke effectieve bescherming (zie hoger).

36. Deze Franse omzetting werd zo geldig bevonden voor (samengevat) :

- De opheffing van het beroepsgeheim van advocaten, door hun cliënt inzake een eigen meldplicht, doordat het normdoel van DAC6 een verantwoorde inmenging uitmaakt op het artikel 8 (1) EVRM en dus ook op het artikel 7 van het Handvest.
- De plicht tot kennisgeving van een advocaat-intermediair aan iemands anders dan zijn cliënt, onbestaanbaar is met artikel 7 van het Handvest.
- In de relatie cliënt – advocaat er geen beroepsgeheim kan bestaan voor de omzetting van de bestreden Richtlijn, zodat de overige verplichtingen die door de Franse omzetting van DAC6 aan advocaten-intermediars worden opgelegd opzichthens hun cliënten geen andere toepassing vereisen dan deze voor andere intermediars.

Het belang van dit arrest voor huidige zaak betreft de gemaakte toepassing van artikel 8 (1) én (2) EVRM en artikelen 7 en 52 van het Handvest inzake :

- (a) de meldplicht voor advocaten-intermediars,
- (b) de uitsluiting van het recht voor advocaten-intermediars om zich te verschonen,
- (c) de plicht tot kennisgeving aan de eigen cliënt en de plicht om aan deze alle vereiste informatie ter beschikking te stellen als er geen andere intermediars zijn.

37. De gemaakte beoordeling dat de doelstelling van DAC 6 proportioneel toelaat om advocaten te onderwerpen aan een eigen meldplicht, die niet kan worden verschoond dan mits toelating van de cliënt en waarbij het beroepsgeheim meer in het algemeen in de relatie tot de cliënt niet geldt, maakt een inbreuk uit op de specifieke bescherming die het artikel 8 EVRM verleent.

Dat lidstaten voor DAC 6 zouden MOGEN beslissen het beroepsgeheim opzij te schuiven, betreft voor advocaten-intermediars een onevenredige inmenging in de specifieke bescherming van artikel 8 EVRM voor hun wettelijke activiteiten (EHRM, 24 mei 2018, *Laurent t. Frankrijk* (28798/13), § 36). Het is een vereiste krachtens artikel 8 EVRM om advocaten die handelen in de perimeter van hun beroep niet te onderwerpen aan een meldplicht, minstens deze te moeten verschonen in aanwezigheid van wettige activiteiten – die binnen de perimeter van het beroep vallen -.

38. Het arrest van 8 december 2022 verduidelijkt dat die perimeter naar nationaal recht wordt omschreven, om vervolgens binnen die omschrijving de bijzondere bescherming te motiveren die ook door het Unierecht wordt verleend. Dit laat niet toe om de specifieke bescherming verleend door artikel 8 EVRM aan het beroepsgeheim van advocaten uit te sluiten of te beperken in nationale omzettingen vanuit een interpretatie dat de belangen van de cliënt boven die van deontologie werden geplaatst door het arrest van 8 december 2022.

Volgende vragen stellen zich ondermeer :

- Kan er een meldplicht worden opgelegd aan advocaten die handelen binnen de perimeter van hun beroep die hen naar de juridische nationale traditie van die lidstaat een beroepsgeheim oplegt, dit ook krachtens hun deontologische regels ?
- Kan er een legitieme reden zijn om het verschoningsrecht niet automatisch en zonder enige verdere voorwaarde toe te kennen voor eigen meldplichten aan advocaten die handelen binnen de perimeter van hun beroep en om die redenen het verschoningsrecht inroepen ?

Immers bepaalt de Brusselse omzetting, net zoals de Federale en de Vlaamse omzettingen, dat cliënten – relevante belastingplichtigen de advocaat die diens verschoningsrecht inroept toch kan verplichten om diens meldplicht na te leven. De cliënten – intermediairs kunnen dit niet. Voor wat de cliënten – relevante belastingplichtigen betreft stellen zich zo vergelijkbare vragen als inzake de Franse omzetting naar de verenigbaarheid met het primair Unierecht van deze inmenging door de cliënt in de nationale bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat en meer ruim begrepen, diens deontologie.

39. De Waalse omzetting (zaken 7480 F (BATL) 7489 F (OBFG) 7537 F (ITAA)) en de omzetting van de Franse gemeenschap (zaken 7535 F (BATL) 7581 F (OBFG) 7585 F (ITAA))) erkennen de onvoorwaardelijke doorwerking van de uitoefening van het recht op verschoning van zodra aan de kennisgevingplicht werd voldaan en sluiten dit enkel uit inzake marktklare constructies :

« Les intermédiaires peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1er uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2. »

In die beide omzettingen wordt het recht om de verschoning in te roepen ter bescherming van het beroepsgeheim enkel in de persoon van de intermediair geplaatst en kan de cliënt daaraan vervolgens niks afdoen. Deze omzetting verstoort minder de Belgische rechtstraditie (zie GwH., 103/2022, 15 december 2022, overweging B.50) voor wat het beroepsgeheim van advocaten betreft voor zover dezen onder een eigen meldplicht kunnen vallen.

Deze regionale bepalingen respecteren ten andere de vereiste van duidelijke bewoordingen voor wetteksten om in het beroepsgeheim van advocaten tussen te komen (zie GwH., 103/2022, 15 december 2022, overweging B.48) en hoeven ook geen uitlegging van de wet die strijdig is met de bewoordingen ervan (zie GwH., 15 december 2022, overweging B.77) en de Ordes van Advocaten met in wezen nutteloze taken belast (het antwoord van de Ordes zal de advocaat steeds verplichten om geen uitvoering te verlenen aan deze wetsbepaling) die de kosten voor alle betrokkenen bij grensoverschrijdende constructies enkel verhogen. Zij voldoen echter evenmin aan de vereiste van duidelijke bewoordingen voor wat de onderwerping van advocaten aan een

meldplicht betreft en de regeling die effectief moet kunnen verhelpen aan meldingen die deze geheimhouding schenden alvorens deze automatisch worden uitgewisseld (zie hoger).

40. Op p. 90 van de Memorie van Antwoord mochten eisers tevens wijzen op deze samenhang (§ 77) en er op wijzen dat :

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

Dit standpunt wordt bevestigd door het arrest van 17 december 2020 van het EHRM dat uit hoofde van de specifieke bescherming die het artikel 8 lid 2 EVRM vereist in zake het beroep van advocaat, naar recht oordeelde dat beperkingen en de bepalingen die daarvoor een proportionele toepassing kunnen verantwoorden, beiden, in duidelijke bewoordingen in de betrokken wetgeving moeten zijn opgenomen. Op straffe waarvan niet is voldaan aan het vereiste dat de regel bij wet moet zijn ingevoerd, voorzien in artikel 8, lid 2 EVRM. Artikel 7 van het Handvest laat geen lagere bescherming toe.

Mede onder de vereiste van duidelijke bewoordingen ex-artikel 52 van het Handvest dat van toepassing is op nationale omzettingen van het Unierecht en de verplichting om geen onnodige belemmeringen in te voeren op de uitoefening van de fundamentele vrijheden, is de Brusselse omzetting strijdig met het Unierecht.

41. Het arrest van 8 december 2022 legt ten andere de bepaling die de plicht tot kennisgeving bevat (artikel 8 bis ter (5) DAC Richtlijn) ingevolge de uitoefening van het verschoningsrecht door de advocaat-intermediar als volgt uit (§ 23) :

- *“..de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs, en met advocaten-intermediairs .. ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen .. te verlenen”,*
- *“.. om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair.. in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen..”*

Het recht op verschoning is eigen aan de intermediair en bij uitoefening ervan verplicht het tot kennisgeving. Er is geen ruime voor immening door de cliënt in deze uitlegging van lid 5 door het arrest van 8 december 2022 in de uitoefening van het recht op verschoning.

42. Er zijn met andere woorden ernstige bezwaren tegen de inmenging in de bescherming van artikel 8 EVRM die door het arrest van 14 april 2023 werd toegestaan vanuit het louter perspectief van de cliënt dat de deontologie ondergeschikt kan maken aan diens beslissing (eerste luik) en werd verantwoord vanuit het normdoel van de bestreden Richtlijn, zonder rekening te houden met het algemeen belang van het beroepsgeheim van de advocaat voor de goede werking van de Rechtsstaat opdat deze

steeds in volle onafhankelijkheid advies en loyaal zou kunnen verlenen, waaraan de deontologie een effectieve bescherming verleent (tweede luik).

De passage in het arrest van 8 december 2022 dat er geen geheimhouding kan bestaan tussen cliënt en advocaat staat naar de mening van eisers los van de deontologie die zich verzet tegen een melding of een andere plicht in hoofde van de advocaat. Deze passage behandelt evenmin de vraag van de doorwerking van de openbare orde in rechtstradities die aan de cliënt of derden niet toestaan om de vertrouwelijkheid op te heffen. Dit betreft immers een niet-geharmoniseerde materie.

Het artikel 52 van het Handvest vereist ten andere dat geen mindere bescherming kan worden verleend door het Unierecht, met inbegrip van de omzettingen van dat Unierecht, dan die wordt verleend door het EVRM. Het kan derhalve niet langer worden aangenomen dat bij een toetsing aan het artikel 8 EVRM van de verplichtingen die voortvloeien uit de bestreden Richtlijn (hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks door de omzetting) betreffende het algemeen belang van het beroepsgeheim van advocaten en in ruimere zin begrepen, hun deontologie, zowel het Hof van Justitie als de rechtscolleges die zetelen in laatste aanleg zonder enige twijfel dezelfde toepassing zullen verlenen aan het Unierecht.

De door de Franse omzetting ingevoerde inmenging in de bescherming van artikel 8 EVRM weerkaatst naar de verplichtingen tussen cliënt-advocaat door de artikelen 8 bis ter (6), (9) en (14) van de bestreden Richtlijn. De beschermde gegevens moeten in die uitlegging worden medegedeeld als de cliënt dat wil. In deze discussie over de bestaanbaarheid met de bescherming die artikel 8 EVRM biedt, kan evenmin toepassing worden gemaakt van de theorie van de acte éclairé (bij voorbeeld inzake (6) over de verplichting tot melding aan wie werd kennisgegeven).

43. In een arrest van 6 oktober 2021 oordeelde het Hof van Justitie¹⁵ dat (§§ 47 – 49) :

“47. Enkel wanneer een nationale rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet, aan de hand van de in de punten 40 tot en met 46 van het onderhavige arrest genoemde uitleggingscriteria vaststelt dat er geen elementen zijn die redelijke twijfel kunnen doen rijzen over de juiste uitlegging van het Unierecht, kan deze nationale rechterlijke instantie er dus van afzien om het Hof een vraag over de uitlegging van het Unierecht voor te leggen en deze vraag op eigen verantwoordelijkheid oplossen.

48. Het feit dat een bepaling van Unierecht op een andere manier of op meerdere, verschillende manieren kan worden gelezen, volstaat evenwel niet om aan te nemen dat er redelijke twijfel bestaat over de juiste uitlegging van die bepaling wanneer geen van deze verschillende lezingen voor de betrokken nationale rechter voldoende aannemelijk lijkt, met name gelet op de context en het doel van die bepaling en de regeling waarvan zij deel uitmaakt.

49. Doen de rechterlijke instanties van een lidstaat of van verschillende lidstaten echter uiteenlopende uitspraken over de uitlegging van een op het hoofdgeding toepasselijke bepaling van het Unierecht en wordt de nationale rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet hiervan in kennis gebracht, dan moet deze rechterlijke instantie bijzonder zorgvuldig te werk gaan bij de beoordeling of er redelijkerwijs toch geen twijfel bestaat over de juiste uitlegging van de betrokken

¹⁵ HJEU (grote Kamer), 6 oktober 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management*, §§ 47 – 49

bepaling van Unierecht en met name rekening houden met het doel van de prejudiciële procedure, namelijk een uniforme uitlegging van het Unierecht verzekeren.”

Het staat derhalve aan het Hof om te beoordelen of ingevolge dit arrest van 14 april 2023 van de Franse Conseil d'Etat, op de wijze die dit arrest van 6 oktober 2021 bepaalt, 'geen twijfel bestaat over de juiste uitlegging van de betrokken bepaling van Unierecht'.

In de gecombineerde lezing van de voormelde richtlijnen inzake deontologie, het artikel 8, lid 2 EVRM zoals uitgelegd door het EHRM en het artikel 7 van het Handvest zoals uitgelegd door het Hof van Justitie, behoort er volgens eisers geen redelijke twijfel te bestaan dat het artikel 52 van het Handvest zich verzet tegen de uitlegging die door het arrest van 14 april 2023 van de Franse Conseil d'Etat aan artikel 7 van het Handvest en aan het arrest van 8 december 2022 van het Hof van Justitie werd verleend.

44. Indien het Hof oordeelt dat er twijfel kan bestaan over een juiste uitlegging, behoort het om de vierde prejudiciële vraag uit te breiden op volgende punten :

- (1) De *geldigheid* van de principiële onderwerping door de bestreden Richtlijn van advocaten aan een meldplicht als intermediairs betreffende wettelijke activiteiten die buiten de toepassing van DAC 6 naar nationaal recht onder de bescherming van hun beroepsgeheim valt, in ruimere zin uitgelegd, met inbegrip van hun strengste deontologische regel, die een dergelijke meldplicht verbiedt (hoofdorde) (artikelen 8 bis ter (1), (2)).
- (2) De *interpretatie* van de beperkingen op het recht op verschoning voor advocaten-intermediairs die de Brusselse omzetting oplegt (schriftelijk en gemotiveerde plicht tot kennisgeving, terugkeer van de meldplicht op vraag van de cliënt, vereiste bewijs melding door andere intermediair, uitsluiting voor marktklare constructies, verlenen van inlichtingen) en die niet zijn bepaald in de bestreden Richtlijn,
- (3) De *geldigheid* ten opzichte van advocaten-intermediairs van de nog niet door het Hof van Justitie beoordeelde beperkingen die artikel 8 bis ter (5), (6), (9), (14) van de bestreden Richtlijn oplegt (plicht tot kennisgeving aan de client-intermediair en aan de relevante belastingplichtige en het verlenen van alle noodzakelijke inlichtingen voor diens aangifte (5), verplichte melding aan wie de advocaat-intermediair heeft gemeld (6), alle intermediairs doen melden en enkel effectieve ontheffing indien de informatie onder (14) a), c) en h) werden gemeld (9)).

45. Daarbij stelt zich dan opnieuw de vraag of het niet behoort om deze verplichtingen in hoofde van advocaten te schorsen in afwachting van het arrest van het Hof van Justitie, dit uit hoofde van de effectieve bescherming van de goede werking van de rechtsstaat zoals uiteengezet in de Memorie van Antwoord van eisers.

46. Inzake de voorgestelde prejudiciële vraag bemerken eisers dat de werking van artikel 47 van het Handvest ruimer is dan de bescherming die artikel 6 EVRM verleent.

Elke vorm van verplichte medewerking met publieke overheden dat tot doel heeft om aan deze laatste informatie mede te delen die onder het beroepsgeheim vallen, is daarmee onverenigbaar en plaatst deze laatste voor een dilemma en treft de rechten van

verdediging die een essentieel onderdeel vormen van artikel 47 van het Handvest¹⁶.

Het artikel 47 van het Handvest vereist een 'effectief' recht om zich te voorzien bij een rechter waar artikel 6 EVRM de rechten van verdediging in een conflictuele context beschermt. De effectiviteit vereist dat er ook bescherming is vooraleer enige procedure zich aanmeldt. Het volstaat dat deze voorzienbaar is en dus kan volgen uit de handeling waarvoor bescherming wordt gevraagd. Zo is een recht op toegang tot gegevens en hun eventuele rechtzetting of weglating (schrapping) intrinsiek verweven met dit aspect, dat een onlosmakelijke link vormt met artikel 8 van het Handvest en gegevens die dienen te worden gemeld om automatisch te worden uitgewisseld.

Indien het arrest van 8 december 2022 deze bescherming niet heeft verleend inzake de plicht tot kennisgeving en meldplichten in de eerste twee fases vanuit een redenering die steunt op artikel 6 EVRM, kan er mogelijks twijfel bestaan of in het licht van deze bemerkingen, er geen andere uitlegging kan worden gegeven aan meldplichten of andere plichten die de bestreden Richtlijn invoert en de belemmering die deze kunnen vormen op artikel 47 van het Handvest.

47. De gewijzigde prejudiciële vraag uit hoofde van de Europese context betreft een onderscheiden vraag als deze die reeds werd gesteld in de zaak C-623/22 omdat :

- Dit de uitlegging betreft van het arrest van 8 december 2022 van het Hof van Justitie en de bescherming die het artikel 8 EVRM en de artikelen 7 en 52 van het Handvest verlenen aan het beroepsgeheim en in ruimere zin de deontologie van advocaten.
- In de vijfde prejudiciële vraag in de zaak C-623/22 de toestemming werd gevraagd van meldplichten vanuit de private levenssfeer en de fundamentele vrijheden terwijl inzake deze toetsing mede behoort te worden verantwoord vanuit de bescherming die de artikelen 8 en 47 samengelezen met het artikel 52 van het Handvest verlenen.

b) In de Belgische context.

48. De bestreden Richtlijn laat niet toe dat haar nationale omzettingen het beroepsgeheim en in ruimere zin de deontologie van advocaten, zoals dat bestaat naar Belgisch nationaal recht, beperken. Die nationale omzettingen kunnen niet langer worden verantwoord vanuit de bestreden Richtlijn en moeten zich ook conformeren aan de vereisten van artikelen 8, lid 2 EVRM, 7, 8, 47 en 52 van het Handvest.

Bijgevolg dient de bestreden Ordonnantie zich te verantwoorden op basis van nationale normen voor alle verplichtingen die het aan advocaten en hun cliënten oplegt en voor de effecten die daarbij ingaan tegen de Belgische rechtstraditie inzake het beroepsgeheim van advocaten en hun deontologische plichten. Deze verplichtingen opgelegd aan advocaten betreffen in het bijzonder :

- De toepassing van meldplichten per fase zonder onderscheid op alle intermediairs voor grensoverschrijdende constructies die beantwoorden aan minstens één

¹⁶ HvJ, 18 juli 2013, gevoegde zaken C-584/10, C-593/10 e C-595/10, *Kadi*, punt 111 ; HvJ. 13 februari 1979, zaak 85/76, *Hoffman – La Roche t. Commissie* ; HvJ., 11 november 1987, zaak 259/85, *Frankrijk t. Commissie*

wezenskenmerk (**artikel 4 dat artikel 5,22° invoert en artikel 6 dat artikel 9/2, § 1 invoert**).

- Op een driemaandelijke basis inzake marktklare constructies (**artikel 4 dat artikel 5,25° invoert en artikel 6 dat artikel 9/2 § 2 invoert**).
- De uitoefening van het verschoningsrecht afhankelijk te stellen van meerdere voorwaarden die niet zijn opgenomen in de bestreden Richtlijn, behoudens de verplichting tot kennisgeving aan andere intermediairs of aan de relevante belastingplichtige (**artikel 6 dat artikel 9/2 § 3, lid 2 invoert ; § 6, 1° en 2°, lid 1 en 2 ; § 7, 2° invoert**).
- De opheffing van het beroepsgeheim door de relevante belastingplichtige (**artikel 6 dat artikel 9/2 § 6, 2° leden 3 en 4 en § 7, 3° invoert**).
- De uitsluiting van het verschoningsrecht bij periodieke meldplichten van marktklare constructies (**artikel 6 dat artikel 9/2 § 2, 2° laatste lid invoert**).
- De verschuiving van de meldplicht tussen intermediairs, al dan niet cliënten, in functie van het voorleggen van het bewijs van de kennisgeving van het verschoningsrecht aan andere intermediairs (**artikel 6 dat artikel 9/2 § 6, 1° invoert**).
- Het doen afhangen van de verplichting voor intermediairs tot het verlenen van inlichtingen van het voorleggen van het bewijs van een melding door een andere intermediair (**artikel 4 dat artikel 9/2 § 5, lid 1 en 2**).
- De verschuiving van de meldplicht naar de relevante belastingplichtige, in regel de cliënt bij gebrek aan intermediairs, doch waarbij de relevante belastingplichtige die eerst moet melden in een volgorde, mogelijks niet diegene is aan wie de intermediair diens verschoningsrecht ter kennis bracht (**artikel 6 dat artikel 9/2 § 9 invoert**).

De gevolgtrekkingen voor de vernietiging van deze bepalingen van de bestreden Ordonnantie worden hierna besproken vanuit het oogpunt van advocaten, de overige intermediairs die geen cliënten zijn en de cliënten van advocaten (intermediairs of relevante belastingplichtigen).

1. Verplichtingen opgelegd aan advocaten.

49. In het algemeen merken eisers op dat er geen afdoende redenen zijn die kunnen verantwoorden dat de bestreden Ordonnantie verplichtingen invoert die het beroepsgeheim van advocaten beperken. Het arrest van 8 december 2022 – en de eerdere rechtspraak van het Hof – hebben bevestigd dat de functie van een advocaat in een democratische samenleving zich in principe verzet tegen meldplichten. Advocaten bevinden zich daarom objectief genomen in een andere toestand dan andere intermediairs en kunnen daarom niet aan een gelijke behandeling worden onderworpen. De voorbereidende werken aan de bestreden Ordonnantie geven daartoe geen proportionele verantwoording (zie Memorie van Antwoord, onderdelen IV.G en VI.G), dit mede gelet op de vereiste van duidelijke bepalingen voor beperkingen voor advocaten op de vertrouwelijkheid van wettelijke activiteiten en voor de maatregelen die deze beogen in overeenstemming te brengen met de bepalingen die deze bescherming verlenen.

Het arrest van 8 december 2022 geeft een uitlegging aan de bestreden Richtlijn die onverenigbaar is met een eigen meldplicht van een advocaat. Dit als de advocaat handelt binnen de perimeter van diens beroep. Het betreft een logische gevolgtrekking uit de overwegingen dat een advocaat niet kan melden zonder de *toestemming* van diens cliënt

(§§ 39 en 40) en de cliënt op zijn beurt niet kan worden verplicht om het bestaan en de inhoud te melden van diens communicatie met zijn advocaat (§ 19).

Enkel handelingen die een advocaat in eigen naam stelt, vallen in de Belgische rechtstraditie niet onder het normale toepassingsgebied van diens activiteiten (de perimeter), zoals het Grondwettelijk Hof mocht aangeven in het arrest van 24 september 2020 (overweging B.16) en herbevestigen in het arrest van 17 december 2020 :

“Uit de artikelen 5, § 1, 28°, 47, 52 en 53 van de bestreden wet blijkt duidelijk dat alleen de gegevens die de advocaat verneemt in de materies die zijn opgesomd in artikel 5, § 1, 28°, buiten zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en van het verlenen van juridisch advies, aan de verplichting van het beroepsgeheim ontsnappen en, via de stafhouder, aan de CFI ter kennis kunnen worden gebracht.

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

Een meldingsplicht is enkel proportioneel verantwoord voor handelingen gesteld buiten de perimeter van het beroep. Het arrest van 8 december 2022 bevestigt impliciet doch zeker deze rechtspraak van het Hof zoals herbevestigd in het arrest van 15 september 2022¹⁷.

50. De auteur S. SCARNA heeft de verantwoordingen vergeleken inzake het witwassen van geld afkomstig van ongeoorloofde activiteiten met de verantwoordingen voor het invoeren van meldingsplichten van geoorloofde grensoverschrijdende constructies¹⁸. Zelfs wanneer advocaten onderworpen zijn aan een preventieve bepaling inzake het witwassen van geld, ontsnappen zij aan de meldingsplicht van een verdenking wanneer¹⁹ (vrije vertaling) :

‘de informatie en inlichtingen die werden ontvangen vanwege hun cliënt of over hun cliënt tijdens de bepaling van de juridische situatie van die cliënt of in uitoefening van hun opdracht van verdediging of vertegenwoordiging van de cliënt in een gerechtelijke procedure of met betrekking tot een dergelijke procedure, daarin inbegrepen de raad die werd gegeven met betrekking over hoe een procedure in te stellen of deze te vermijden, waarbij deze informatie of inlichtingen werden verkregen of bekomen voor, tijdens of na deze procedure, behalve wanneer de betrokken onderworpen entiteiten deelachtig waren aan activiteiten van witwassen van kapitaal en terrorismefinanciering, raad hebben verstrekt rond het witwassen van kapitaal of terrorismefinanciering hebben gegeven of weten dat de cliënt een juridisch advies heeft gevraagd met dergelijk doeleinde’

Deze auteur komt tot de conclusie dat in geen enkel geval een proportionele verantwoording bestaat om advocaten die geraadpleegd worden nadat een grensoverschrijdende constructie is opgezet als intermediairs te beschouwen²⁰. De

¹⁷ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.51

¹⁸ S. SCARNA, 'La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC6". L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs.', *Le pli juridique*, n° 46, 2018/4, p. 3 – 10

¹⁹ Artikel 53 van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme en tot beperking van gebruik van contanten, BS, 6 oktober 2017, p. 90.839 e.v.

²⁰ S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

verhoogde bescherming van het beroepsgeheim van advocaten is tevens verantwoord in het licht van een constante rechtspraak die de noodwendigheden van een goed functioneren van de rechtstaat in overweging neemt²¹.

Het arrest van 8 december 2022 sluit in overweging nr. 61 de toepassing van artikel 47 van het Handvest enkel uit voor de fases voordat een constructie wordt toegepast. Erkent het Hof van Justitie zo impliciet dat van zodra een constructie effectieve toepassing krijgt (fases van implementatie en opvolging) er een potentieel geschil rijst door de meldplicht? Gaat het daarbij dan niet voorbij aan het potentieel conflict dat kan rijzen bij vragen om inlichtingen en boetes betreffende onvolledige of te late meldingen voor de twee vorige fases? Zijn door de ontradende sancties die de bestreden Richtlijn de lidstaten vereist op te leggen niet alle meldingen en dus ook alle adviezen daarover vanwege advocaten inherent conflictgevoelig in de zin van het artikel 47 van het Handvest?

51. Er stelt zich daarnaast ook de vraag naar de toepassingsvereisten van artikel 52 van het Handvest voor een meldplicht van advocaten van het bestaan en de inhoud van hun besprekingen met hun cliënten.

Er wordt verwezen naar de analyse van de Europese context die de noodzaak verantwoordt om te onderzoeken of het behoort om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie in gevolge het gerezen conflict in uitlegging van het arrest van 8 december 2022 en het artikel 8 EVRM, samengelezen met de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest.

Indien het Hof oordeelt dat *'er geen twijfel bestaat over de juiste uitlegging van de betrokken bepaling van Unierecht'* kunnen vervolgens voor het beoordelen van de geldigheid van de meldplicht per analogie de overwegingen worden overgenomen van het arrest van 8 december 2022 dat vaststelt dat de bestreden Richtlijn door de verplichtingen die het invoert voor andere intermediairs of relevante belastingplichtigen, de verplichtingen in hoofde van advocaten niet strikt noodzakelijk zijn om het beoogde doel te bereiken.

52. Indien de advocaat niet onder een meldplicht valt, kunnen alle overige bepalingen van de bestreden Richtlijn en de bestreden Ordonnantie evenmin worden toegepast op een advocaat en dient het tussen te komen arrest de bestreden Ordonnantie overeenkomstig uit te leggen. In dat geval zal de meldplicht die bij de relevante belastingplichtige of andere intermediairs blijft liggen, toelaten om het normdoel van de bestreden Richtlijn te behalen.

Daarnaast verwijzen eisers naar wat zij hiervoor hebben uiteengezet inzake het ontbreken van wettelijke regelingen om gemelde vertrouwelijke gegevens – uit hoofde van eender wie – te doen schrappen in de databanken voor automatische gegevensuitwisselingen en welke rechtsgevolgen aan die schrapping of het gebrek eraan moeten worden verleend. Zolang die regeling niet effectief wordt ingevoerd kan er ook uit dien hoofde, in toepassing van artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest, geen meldplicht voor advocaten worden ingevoerd wanneer deze advies verlenen en niet zelf deelnemen aan een constructie. Zij handelen als deelnemer dan immers buiten hun deontologie en handelen niet als advocaat.

²¹ S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

Eisers nodigen het Hof derhalve uit om de bestreden Ordonnantie zo uit te leggen dat het niet kan worden toegepast op advocaten die handelen binnen de perimeter van hun beroep en hun cliënten noch het bestaan, noch de inhoud van de communicatie met hen moeten (noch mogen) melden in uitvoering ervan.

53. Ondergeschikt, voor zover er een redelijke verantwoording kan bestaan in toepassing van de bestreden Ordonnantie voor meldplicht van advocaten, is er geen redelijke verantwoording om de bescherming van het beroepsgeheim door de artikelen 8 EVRM en 7, 8, 47 en 52 van het Handvest te beperken.

Deze bescherming wordt beperkt door de uitsluiting van het verschoningsrecht inzake marktklare constructies wanneer de tussenkomst van de advocaat niet deze is van een promotor (die in eigen naam marktklare constructies uitdenkt om deze nadien aan te bieden aan cliënten) maar enkel die van een adviesverlener aan ofwel een intermediair-promotor, ofwel aan een intermediair van het tweede type die daaraan bijstand wenst te verlenen.

Immers handelt de advocaat zo binnen de perimeter van diens beroep, waarbij het type van meldplichtige fase irrelevant is vanuit de uitlegging die het arrest van 8 december 2022 verleende aan de artikelen 8 EVRM en 7 van het Handvest.

Op dat punt behoort het om het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 van het Hof te verwijzen met betrekking tot volgende overweging (B.7.6) :

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

“Daaruit volgt dat het middel niet ernstig is in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.”

Zoals de geciteerde passage aangeeft, betreft deze beoordeling in de eerste plaats een analyse of het middel kan worden ingeroepen om een vordering tot schorsing te wettigen. Dat middel komt op tegen de uitsluiting van het verschoningsrecht in de eerste fase van de conceptie van de constructie en de latere fases. Deze gemaakte beoordeling geldt daarom niet automatisch bij het beoordelen van dit middel in de vordering tot vernietiging.

54. Het wordt niet betwist dat er logischerwijze geen privé-gegevens vereist zijn vanwege een cliënt om een marktklare constructie uit te denken en om deze klaar te maken om aan een gegadigde aan te bieden. Deze opmerking geldt dus voor de eerste twee fases.

Ofwel biedt de advocaat de marktklare constructie in eigen naam aan de relevante belastingplichtige aan. In dergelijk geval handelt hij niet langer binnen de perimeter van zijn beroep maar neemt hij als de promotor actief deel aan de grensoverschrijdende constructie. Maar ook een promotor heeft het recht op bescherming voor het onafhankelijk juridische advies dat hij vraagt aan diens advocaat met betrekking tot elk van de fases van de aangeboden constructie.

Ofwel biedt de advocaat deze constructie niet aan in eigen naam en handelt hij krachtens een mandaat dat wordt verleend door de aanbieder (de promotor). Ofwel verleent hij een advies op vraag van een deelnemer aan die constructie dat verder gaat dan het louter bepalen van de rechtspositie. In die gevallen is er geen basis voor een eigen meldplicht in de uitlegging die het arrest van 8 december 2022 verleent aan de bestreden Richtlijn.

Dit betreft een pertinent onderscheid in het licht van de overwegingen van het arrest van 8 december 2022 dat in overeenstemming is met de deontologische regels zoals van toepassing in België. Bijgevolg verzetten de artikelen 8 EVRM en 7 van het Handvest zich tegen een meldplicht voor advocaten en a fortiori de uitsluiting van hun verschoningsrecht voor marktklare constructies die de bestreden Ordonnantie invoert voor advocaten met de artikelen 12 en 14.

Eisers nodigen het Hof in ondergeschikte orde uit om de uitsluiting van het recht op verschoning voor de meldplicht inzake marktklare constructies dat artikel 6 van de bestreden Ordonnantie met artikel 9/2 § 2 invoegt niet van toepassing te verklaren op advocaten, door hetzij een conforme uitlegging, hetzij een vernietiging.

55. In meer ondergeschikte orde, zo de meldplicht voor advocaten die handelen binnen de perimeter van hun beroep wordt bevestigd en zij daardoor niet kunnen worden verhinderd of verboden om hun verschoningsrecht in te roepen, stelt zich de vraag of de specieke voorwaarden die de bestreden Ordonnantie oplegt om dat verschoningsrecht in te roepen nog een redelijke verantwoording hebben na het arrest van 8 december 2022.

Daartoe stelt zich opnieuw vooreerst de vraag naar de strikte noodzaak voor de regeling die de bestreden Ordonnantie invoert om geen automatisch verschoningsrecht voor advocaten-intermediairs te organiseren.

De deontologische regels van eisers die afhangen van de OVB bepalen sedert 11 december 2020 (zie p. 167 Memorie van antwoord, § 242 e.v.) ondermeer :

*“Als u betrokken bent bij een **constructie op maat** en er zijn **geen andere intermediairs** betrokken, dan brengt u de relevante belastingplichtige (dat is de te identificeren cliënt) op de hoogte van zijn meldingsplicht. U gaat niet in op de schriftelijke instemming van de relevante belastingplichtige om de melding in eigen naam en voor eigen rekening als intermediair te verzorgen.*

*Vermits de relevante belastingplichtige volgens de fiscus de cliënt is, stelt u de cliënt daarentegen voor om u een **bijzonder mandaat** te verlenen. U verricht de melding dan in naam en voor rekening van de cliënt.*

*Als de **cliënt weigert** u een bijzonder mandaat te verlenen, dan verstrekt u de cliënt de nodige gegevens zodat hij zijn meldingsplicht zelf kan vervullen.”*

De leden van BATL die afhangen van de OVB, hebben gelijkaardige verplichtingen²²

²² 1^{ste} gedragsregel OVB : verbod om actief informatie op te vragen bij andere intermediairs ; 2^{de} gedragsregel OVB : het beroepsgeheim moet steeds worden ingeroepen door een advocaat tegen een meldplicht ; 3^{de} gedragsregel OVB : een advocaat biedt geen marktklare constructies aan en alle meldplichten met betrekking tot dergelijke constructies gesteld als advocaat vallen onder het beroepsgeheim

opgelegd gekregen via een deontologische richtlijn van 17 december 2020. Deze beroepsregels zijn relevant omdat de bestreden Ordonnantie geen onderscheid behoort te kunnen maken tussen advocaten naargelang zij in het Brussels Gewest of elders in België zijn gevestigd (zie artikel 6 dat artikel 9/2 § 4 invoert). Er is geen enkele reden waarom Belgische advocaten die adviezen verlenen over een Brusselse fiscale norm inzake een grensoverschrijdende constructie niet aan plichten worden onderworpen omdat zij geen fysieke band hebben met dat gewest.

Deze beroepsregels hebben kracht van wet voor alle Belgische advocaten en zijn ook geheel in overeenstemming met de loyaliteit waarmee een advocaat wordt geacht te handelen opzichthens zijn cliënt. De beroepsregels vereisen dat de advocaat spontaan diens cliënt erop wijst dat een meldplicht ontstaat op straffe van sancties wanneer hij bij het opstellen van een advies de aanwezigheid van wezenskenmerk vaststelt in de constructie.

Zijn die specifieke voorwaarden die de bestreden Ordonnantie verbindt aan het uitoefenen van het verschoningsrecht dan strikt noodzakelijk vereist voor advocaten? **Behoort de bestreden Ordonnantie dan niet zo te worden uitgelegd opdat het een onvoorwaardelijk verschoningsrecht toekent aan advocaten-intermediairs voor zover die een meldplicht zouden hebben?**

56. Hoger werd er reeds op gewezen dat § 23 van het arrest van 8 december 2022 een interpretatie uitmaakt van artikel 8 bis ter (5) van de DAC-Richtlijn, waarbij de uitoefening van het verschoningsrecht leidt tot vrijstelling én de verplichting tot kennisgeving. Het arrest van 8 december 2022 oordeelt vervolgens dat het normdoel van de bestreden Richtlijn erin bestaat om toe te zien op het bekomen van de informatie om gevallen van fiscale ontduiking, fiscale ontwijing of om kunstmatige handelingen in een vroeger stadium tegen te gaan. En niet uit het toezien op effectieve plichten voor advocaten tot kennisgeving van hun recht op verschoning om hen dit type van dienstverlening te ontraden. Naar het oordeel van het Hof van Justitie zal er nog steeds worden gemeld door andere intermediairs, ook wanneer deze geen kennisgeving ontvangen.

Er is zo geen Unierechtelijke verantwoording voor volgende verplichtingen die de bestreden Ordonnantie oplegt aan advocaten-intermediairs om zich te beroepen op hun verschoningsrecht :

- De kennisgeving dat de advocaat zijn verschoningsrecht inroept aan de intermediairs of de relevante belastingplichtigen die niet hun cliënten zijn.
- De kennisgeving aan de cliënt-relevante belastingplichtige / intermediair van diens eigen meldplicht ingevolge het ingeroepen verschoningsrecht (deze volgt immers uit diens deontologische plicht tot loyale adviesverlening aan diens cliënt van het bestaan van een meldplicht wanneer de advocaat een wezenskenmerk opmerkt dat de constructie meldplicht maakt).

dat moet worden ingeroepen ; 4^{de} gedragsregel OBFG : u mag geen kennis geven aan derden dat u zich op het verschoningsrecht beroept ; 5^{de} gedragsregel OBFG : u weigert het mandaat om in eigen naam en rekening te melden op vraag van uw cliënt, u mag dat enkel doen via een specifiek mandaat en enkel in naam en voor rekening van de cliënt en bij weigering verleent u de noodzakelijke informatie om uw cliënt in staat te stellen om te melden ; 6^{de} gedragsregel OBFG : u mag een persoonlijke vraag tot het betalen van een boete overmaken aan uw cliënt en derden opdat deze u het bewijs bijbrengen van een tijdige en regelmatige melding van de constructie ; 7^{de} gedragsregel OBFG : u roept steeds het beroepsgeheim in tegenover vragen om inlichtingen vanwege de belastingadministratie over de gedane meldingen

- Deze laatste kennisgeving dient overigens verplicht op een schriftelijke en gemotiveerde wijze te gebeuren.
- De verplichting tot het verlenen van inlichtingen over de gemelde constructie.
- Het vrijstellen van de verplichting tot het verlenen van inlichtingen over de gemelde constructie wordt afhankelijk gemaakt van de voorlegging van een effectieve melding door een andere intermediair.

De voorbereidende werken van de bestreden Ordonnantie verwijzen naar de Federale omzetting om het verschoningsrecht in te roepen, waarbij wordt verwezen naar de passages waarin de gelijke behandeling tussen intermediairs vereist dat advocaten niet kunnen worden vrijgesteld van deze voorwaarden. Deze motivering staat haaks op de uitlegging van de bestreden Richtlijn door het arrest van 8 december 2022 en de specifieke bescherming die artikel 8 EVRM vereist voor communicatie tussen advocaten en hun cliënten wegens de rol van advocaten in de werking van de rechtstaat en de vereiste van onafhankelijkheid die deze stelt²³.

De verplichting tot kennisgeving van het verschoningsrecht aan derden (niet-clieñten) kan niet volgen uit de bestreden Richtlijn (zie §§ 19, 39 en 40 van het arrest van 8 december 2022) wegens strijdig met de vereisten van het artikel 52 van het Handvest inzake strikte noodzaak. Eenzelfde resultaat zal gelden bij de toetsing onder artikel 8 EVRM voor wat de bestreden Ordonnantie betreft.

De verplichting tot kennisgeving van het verschoningsrecht aan cliënten is evenmin strikt vereist voor advocaten, nu hun deontologische regels hen verplichten om hun cliënten te wijzen op hun wettelijke verplichtingen op straffe van sancties wanneer zij de aanwezigheid van een wezenskenmerk vaststellen naar aanleiding van hun tussenkomst.

De verplichting om op schriftelijke en gemotiveerde wijze kennisgeving te doen van de meldplicht voor het inroepen van het verschoningsrecht, werd gemotiveerd om zo ontradend te werken opzichts alle intermediairs die zich lenen tot dergelijke dienstverlening. Er is zo niet langer een wettig normdoel voor deze plicht in de uitlegging die het arrest van 8 december 2022 verleent aan het normdoel van de bestreden Richtlijn.

In de Waalse omzetting en de omzetting door de Franse gemeenschap worden er geen voorwaarden verbonden bij de wijze van kennisgeving van het recht op verschoning. Het is niet aan eisers, noch aan het Hof, om te speculeren welk ander legitiem normdoel deze formele verplichtingen door de bestreden Ordonnantie kunnen verantwoorden die ingrijpen in de verhouding tussen advocaat / cliënt en derden.

Vraag daarbij is of het strikt noodzakelijk vereist is dat de overheid zich via de bestreden Ordonnantie inmengt in de zelfregulerende bevoegdheden van de Ordes van advocaten door te bepalen op welke wijze een advocaat met diens cliënt moet communiceren.

Het arrest van 8 december 2022 bepaalt alvast dat het normdoel van die plicht tot

²³ Zie voetnoot nr. 6.

kennisgeving door advocaten er niet in bestaat om na te gaan of advocaten hun kennisgevingplicht hebben nageleefd. De bestreden Ordonnantie kan dit bezwaarlijk invoeren.

De vrijstelling voor advocaten om inlichtingen te verstrekken aan derden onderwerpen aan voorwaarden is volstrekt onverenigbaar met de beoordeling die het arrest van 8 december 2022 maakt over de rechtsbescherming die artikel 8 EVRM biedt en wat de bestreden Richtlijn vermogen te leggen aan advocaten en hun cliënten (§§ 19, 39 en 40).

57. De ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure (B.S., 3 september 2013) die door de bestreden ordonnantie wordt gewijzigd, verklaart zich in zijn artikel 4 van toepassing op alle regionale en lokale belastingen, tenzij deze waarvan de inning en de invordering worden verzekerd door de Federale Overheidsdienst Financiën.

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest werd inzake (1) de gewestbelasting ten laste van houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen, en (2) de provinciale fiscaliteit die werd overgenomen, een Ordonnantie van 21 december 2012 tot vaststelling van de fiscale procedure in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest aangenomen. Deze voorziet geen regeling inzake beroepsgeheim zodat deze bepalingen van de bestreden Ordonnantie in die materies geen toepassing kunnen vinden om een inmenging te wettigen in het beroepsgeheim van advocaten. Vraag is overigens of de meldplichten van toepassing zijn op deze materies, nu geen dergelijke bepalingen in die Ordonnantie werden opgenomen, noch verwijzingsbepalingen.

58. Inzake de overige gewestelijke belastingen voert de Ordonnantie van 6 maart 2019 de Brusselse codex fiscaliteit in die de procedure regelt. Deze voorziet in afdeling 2 'Onderzoek' (artt. 54 - 65) in de verplichting van natuurlijke personen (artikel 60) om inlichtingen te verstrekken binnen de door de fiscale ambtenaren aangegeven termijn :

"voor alle of een deel van hun verrichtingen of activiteiten, de overlegging vorderen van inlichtingen slaande op elke persoon of groep van personen, zelfs niet nominatief aangeduid, met wie zij rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking zijn geweest uit hoofde van die verrichtingen of activiteiten"

De bestreden Ordonnantie voert evenmin een regeling in betreffende het beroepsgeheim dat kan worden tegengesteld aan vragen om inlichtingen. Deze regeling is zo reeds – door het louter gebrek aan duidelijke bewoordingen - onbestaanbaar voor advocaten in toepassing van de bescherming verleend door artikelen 6 en 8, lid 2 EVRM en in het kader van de omzetting van een richtlijn, met de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest.

Het artikel 52 van het Handvest verplicht lidstaten om bij de omzetting van secundair Unierecht het Primair Unierecht, waaronder het Handvest, niet te schenden. Er kan geen lager beschermingsniveau dan dat van het EVRM zijn.

Bijgevolg behoort het in meer ondergeschikte orde om in toepassing van artikel 8 EVRM en artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest alle vereisten die de bestreden Ordonnantie stelt aan het uitoefenen van het verschoningsrecht niet van

toepassing te verklaren op advocaten.

2. Verplichtingen opgelegd aan andere intermediairs, niet zijnde cliënten van advocaten.

59. De gevolgtrekkingen uit het arrest van 8 december 2022 voor de andere intermediairs zijn helder ; deze worden geacht hun eigen meldplichten te kennen en te weten dat de advocaat-intermediair diens verschoningsrecht zal inroepen, zodat zij er steeds moeten op toezien aan hun verplichtingen te voldoen (§§ 47 – 51 arrest van 8 december 2022).

Het arrest van 8 december 2022 wijzigt bijgevolg in principe niets aan de verplichtingen die de bestreden Ordonnantie hen oplegt en voegt op dat punt niets toe aan de debatten over de vordering tot vernietiging. Het arrest van 8 december 2022 is wel geheel relevant waar het verwijst naar de *versterkte* bescherming die artikel 8 EVRM verleent aan de communicatie tussen advocaten en hun cliënten en daaruit afleidt dat er een *specifieke* bescherming geldt voor de toepassing van de vereisten van artikel 7 en 52 van het Handvest op de plichten die aan advocaten en hun cliënten worden opgelegd.

Het arrest van 8 december 2022 wettigt derhalve een onderscheid in behandeling tussen advocaten-intermediairs die in de perimeter van hun beroep handelen en de overige intermediairs voor wat betreft de onderwerping aan de meldplicht (hoofdorde), het niet uitsluiten van het recht op verschoning (ondergeschikte orde) en het recht op verschoning automatisch toe te kennen zonder toepassing van de verdere voorwaarden die de bestreden Ordonnantie daartoe invoert (meer ondergeschikte orde).

60. Eisers herinneren aan de schendingen van het Handvest door de vaagheid van de gebruikte definities die zij opwerpen en die inzake de Federale omzetting deels door het Hof werden bijgetreden²⁴. Op zich genomen wijzigt het arrest van 8 december 2022 niks aan die fundamentele rechten door de verplichtingen in herinnering te brengen die de bestreden Richtlijn hen oplegt. Hier ook geldt het vermoeden van overeenstemming van de bestreden Richtlijn met het primair Unierecht voor wat buiten de gestelde vraag treedt. Wat geen synoniem is om te zeggen dat er geen schending zal worden weerhouden indien het Hof van Justitie omtrent die overige punten worden gevat door een prejudiciële vraag.

Het behoort dat de vaagheid van de regels geen sancties – met inbegrip van administratieve sancties - van strafrechtelijke aard kunnen veroorloven²⁵ opzichts alle intermediairs en relevante belastingplichtigen maar a fortiori opzichts advocaten in het licht van het arrest van 8 december 2022. Immers kunnen en mogen advocaten geen eigen plichten meer worden toegewezen door de bestreden Richtlijn of de bestreden Ordonnantie omdat zij niets kunnen doen opzichts de overheid zonder toestemming van hun cliënt en voor zover hun deontologie toelaat om daaraan een gevolg te verlenen. Zij konden a fortiori – dit is bovenop de argumenten inzake vaagheid die gelden voor alle intermediairs – aan geen enkele sanctie worden onderwerpen in uitvoering van de bestreden Ordonnantie en dat sedert de invoering ervan. Dit dus ook niet bij het gebeurlijk behoud van de effecten van vernietigde normen (zie infra). Ook op dat punt is er een onderscheidend effect van het arrest van 8 december 2022 tussen de advocaten en andere intermediairs.

²⁴ GwH, 15 september 2022, nr. 102/2022, motiveringen voor de tweede en de derde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie.

²⁵ *Conseil constitutionnel* (fr.), arrest nr. 2017-750 DC dd. 23 maart 2017.

61. In een arrest van 10 mei 2023 volgde de Raad van State inzake de federale omzetting (R.v.St., 10 mei 2023, nr. 256.480, OVB t. Belgische Staat) het advies van het auditoraat dat alle sancties die het uitvoeringsbesluit²⁶ vastlegt, de aard hebben van strafrechtelijke sancties.

Om te besluiten dat door de hoge complexiteit van de regelgeving die wordt gedragen door de meldingsplichtigen, zelfs professionele actoren zich eveneens kunnen vergissen. Daarenboven zijn de termijnen van melding zeer kort en laat de ingevoerde regeling niet aan de administratie toe om rekening te houden met verzachtende omstandigheden of aan de rechter om de strafmaat te individualiseren. Dit alles in een context die geen illegale handelingen betreft.

Dit arrest bevestigt de gegrondheid van de vraag van eisers om de verplichting van sancties te vernietigen, minstens niet van toepassing te verklaren op advocaten.

62. Een uitzondering op dat principe dat er niets wijzigt aan de fundamentele rechten en de verplichtingen van de andere intermediairs, betreft de gevolgtrekking uit het arrest van 8 december 2022 dat zij enkel het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en een andere intermediair of een relevante belastingplichtige mogen melden, indien die cliënt dat uitdrukkelijk aan hen vraagt (logische gevolgtrekking uit § 19 arrest van 8 december 2022).

Het behoort naar recht te zeggen dat intermediairs die niet de cliënten zijn van advocaten enkel het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en een cliënt mogen melden indien hen dat uitdrukkelijk wordt gevraagd door die cliënt om dat te doen. Zoniet schendt de melding van het bestaan en de inhoud van die communicatie tussen een advocaat en diens cliënt het artikel 8 EVRM. In elk geval behoort de betrokken administratie dan dergelijke vertrouwelijke gegevens te wissen uit de melding alvorens deze automatisch worden uitgewisseld met andere lidstaten en er zelf geen verder gebruik van te maken.

Ter verantwoording van deze schrapping en het verbod op verder gebruik door Belgische fiscale administraties verwijzen eisers naar hun argumenten inzake de rechtsgevolgen van het arrest van 8 december 2022 voor de cliënten (onderdeel hieronder).

3. Verplichtingen opgelegd aan de cliënten van advocaten.

63. Het arrest van 8 december 2022 is duidelijk (§§ 19, 27-28) ; de cliënt van een advocaat kan niet worden verplicht om tegenover derden (andere intermediairs of aan de belastingadministratie) het bestaan of de inhoud van een juridisch advies van diens raadsman te melden. Ook als dit slaat op grensoverschrijdende constructies.

Indien de cliënt meldt of een andere intermediair laat melden, moet de bestreden Ordonnantie daarom zo worden uitgelegd dat enkel een abstracte melding met een

²⁶ Koninklijk Besluit van 29 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 belastgebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, B.S., 29 mei 2020.

abstract schema moet worden gemeld, dat noch de naam van de advocaat, noch het bestaan van diens advies of de inhoud vermeldt en zich beperkt tot de voornaamste kenmerken van de constructie die volgen uit het verleende advies.

Dit is wat eisers reeds geheel ondergeschikt vorderden in het dispostief van hun Memorie van Antwoord.

64. Wenst de cliënt het bestaan of de inhoud van een eerdere communicatie met een advocaat (en dus niet noodzakelijk dezelfde advocaat die het mandaat om te melden in naam en voor rekening van diens cliënt uitvoert) om één of andere reden toch te melden, dan zal de advocaat het mandaat om dat te melden niet kunnen aanvaarden. Zijn deontologische regels die hem dat verbieden, hebben in de Belgische rechtstraditie kracht van wet voor hem.

Het arrest van 8 december 2022 heeft de rechtsbescherming van de vertrouwelijkheid bevestigd tot buiten de context van een gerechtelijk geschil. In een arrest van 13 juli 2005 mocht het Grondwettelijk Hof²⁷ bevestigen dat de effectiviteit van de rechten van verdediging deze geheimhouding vereist en in latere arresten, waaronder het verwijzingsarrest dat inzake de Vlaamse omzetting werd uitgesproken, bevestigt het Hof deze bescherming tot buiten een gerechtelijke context.

Binnen een gerechtelijke context zullen magistraten ingevolge die vertrouwelijkheid het stuk weren uit de debatten als een ongeoorloofd bewijs²⁸, tenzij het wordt voorgelegd in een context waar de belangen van de cliënt ingaan tegen de belangen van diens advocaat (erelonen, beroepsaansprakelijkheid, strafrechtelijke handelingen door een advocaat).

Informatie die werd bekomen uit het afluisteren van een communicatie tussen een verdachte en een advocaat mag niet worden genoteerd en gebruikt in het eventueel later strafproces (Cass., 19 oktober 2021, P.21.0553.N, *R.W.*, 2021-2022, p. 1630). Een geheime telefoontap kan niet worden georganiseerd bij dokters en advocaten gelet op de privé-aard van de informatie die hen wordt toevertrouwd. De regels voor de beoordeling van vertrouwelijkheid moeten steeds worden toegepast op informatie die bekomen wordt bij deze beroepsgroepen (GwH, 6 december 2018, nr. 174/2018).

Een onderliggende reden voor het niet toelaten in de Belgische rechtstraditie dat cliënten opheffing kunnen verlenen van het beroepsgeheim van hun advocaat, is om hen effectief te beschermen tegen een druk van buitenaf om dit te doen. Elk nuttig effect van dergelijke opheffing dient daarom te worden geweerd. Het is de cliënt niet toegestaan om aan derden de vertrouwelijke communicatie uitgewisseld met advocaten over te maken (Cass., 17 november 2015, *R.W.*, 2017-2018, nr. 81, p. 380) (artikel 8 EVRM). De cliënt mag deze enkel voor zijn eigen belang voorleggen. Daartoe moet dat eigen belang dan duidelijk blijken. Dergelijk eigen belang is afwezig inzake meldplichten, buiten elke gerechtelijke context die zijn belangen kan tegenstellen aan die van de advocaat.

65. Het behoort daarnaast om buiten de gerechtelijke context, waarin de gevatte magistraten in regel zullen oordelen over de aan hen gevraagde bescherming, tevens te voorzien in de effectiviteit van de geheimhouding in een administratieve context, waar het in regel een betrokken partij is, de fiscale administratie, die moet oordelen om al dan niet

²⁷ GwH, 13 juli 2005, nr. 126/2005

²⁸ Vb. Kh. Brussel, 28 december 2007, *R.W.*, 2008-2009, nr. 72, p. 204

gebruik te maken van een vertrouwelijke communicatie.

In meerdere arresten mocht het Hof oordelen dat ook buiten de context van een geschil er geen opheffing van het beroepsgeheim kan worden ingevoerd die beoogt dat advocaten inlichtingen verstrekken aan een overheid²⁹. In een arrest van 28 januari 2009 oordeelde de Raad van State dat tussen administraties³⁰ de normen inzake openbaarheid van bestuur en van controle op de regelmatigheid van overheidsbeslissingen niet kunnen vereisen dat een administratie wordt gedwongen om een communicatie met haar advocaat kenbaar te maken aan een andere administratie. Deze rechtsprincipes werken zo onverkort door ten aanzien van administraties die als derden kennisnemen van de inhoud en het bestaan van communicaties tussen een advocaat en diens cliënt.

Fiscale administraties behoren zich in toepassing van de beginselen van behoorlijk bestuur te onthouden van het gebruik van vertrouwelijke communicatie tussen advocaten en hun cliënten. Dit ook voor het vestigen van een belasting³¹. Een jurisprudentiële oplossing voor een 'pre-taxatie' geschil dat rijst alvorens de belasting wordt gevestigd, is om de Stafhouder te machtigen om op gerechtelijk bevel de vertrouwelijke stukken uit het administratief dossier te verwijderen en om daarbij te bepalen wat vertrouwelijk is en niet verder kan worden gebruikt door de fiscale administratie. Dit onder voorbehoud van wat de fiscale rechter ten gronde mogelijks later zal beslissen inzake deze wering³².

66. Gelet op de context waarin de opheffing van het beroepsgeheim gebeurt door de cliënt wanneer deze beslist om zelf of via een andere intermediair het bestaan en de inhoud van een communicatie met een advocaat te melden, te weten vooraleer een belasting wordt gevestigd en louter ten behoeve van de mogelijkheid van lidstaten om hun fiscale wetgeving aan te kunnen passen om ongewenste doch wettelijke constructies tegen te gaan, is er geen redelijke verantwoording om af te wijken van de regel naar Belgisch nationaal recht die dergelijke mededeling door de cliënt aan derden verbiedt.

Er is immers geen eigen belang van de cliënt om daartoe te beslissen zodat niet kan worden uitgesloten dat dergelijke beslissing werd afgedwongen ingevolge druk van die derden en in het bijzonder vanwege leden van de fiscale administratie van de betrokken lidstaat.

Verder bepaalt het arrest van 8 december 2022 dat de specifieke bescherming die het artikel 7 van het Handvest verleent, tot doel heeft om de advocaat in staat te stellen om een onafhankelijk advies te verlenen. Ingevolge de ruimere bescherming die het Belgisch nationaal recht verleent aan de vertrouwelijkheid wordt dit normdoel bevorderd. Immers

²⁹ GwH, 3 mei 2000, nr. 46/2000 en 14 juni 2006, nr. 100/2006 inzake collectieve schuldenregelingen ; GwH, 24 maart 2004, nr. 5/2004, inzake curatoren, GwH, 23 januari 2008, nr. 10/2008 inzake witwas, GwH, 24 september 2020, nr. 2020 inzake meldingen uiteindelijk economisch begunstigen.

³⁰ R.v.St., 28 januari 2009, nr. 189.864, *R.W.*, 2009-2010, nr. 73, p. 36

³¹ Het Hof van Cassatie besluit niet tot een automatische uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs in de vorm van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt en laat aan de rechter toe te oordelen of er een belasting kon worden gevestigd op basis van die informatie (Cass., 18 oktober 2018, *R.W.*, 2017-2018, p. 2609). Deze toepassing van bewijsbeoordeling eigen aan strafzaken (Antigoon) in fiscale zaken is naar de mening van eisers strijdig met het wettigheidsbeginsel dat de grondwetgever ondermeer naast de artikelen 170 tot 172 in fiscale materies tot uiting brengt in het artikel 159 van de Grondwet waar rechters geen toepassing kunnen verlenen aan administratieve handelingen (vestigen van een belasting) die hogere rechtsnormen schenden. In deze artikel 8 EVRM en de bescherming van het beroepsgeheim.

³² Vb. Vz. Rb. Antwerpen, 7 januari 2021, onuitgegeven, zaak nr. 20/80/C en in die zin Brussel, 21 december 2021, onuitgegeven, zaak nr. 2021/KR/45 (uittreksel) – stukken 12 en 13.

zal de advocaat niet moeten vrezen dat diens analyse nadien door derden kan worden aangewend tegen de belangen van de cliënt of tegen diens eigen belangen in.

De vereiste voor effectiviteit vanuit artikel 8 EVRM van de bescherming van de vertrouwelijkheid van de communicatie met een advocaat buiten een geschil om, de vereisten van behoorlijk bestuur die van toepassing zijn op de verwerking en het gebruik van die meldingen, alsook het vermijden van druk op de cliënten van advocaten door het verbod op overmaken aan derden van dergelijke informatie voor gebruik door hen, nopen tot een regeling waarbij de bepalingen van de bestreden Ordonnantie die verplichten tot meldplichten in geen geval kunnen leiden tot verwerking en automatische mededeling van het bestaan en de inhoud van communicaties van cliënten met hun advocaten.

67. Het ontbreken van maatregelen die voorkomen of op een efficiënte wijze verhelpen aan een in strijd met de deontologie van advocaten door advocaten, of in strijd met de nationale openbare orde door hun cliënten of intermediairs die handelen op instructie van die cliënten, aan de belastingdiensten van de lidstaten verstrekte gegevens die onderhevig zijn aan een geautomatiseerde uitwisseling, is een belangrijk element in de beoordeling van de wettigheid en van de proportionaliteit van deze regeling.

Een dergelijke specifieke regeling behoort uitdrukkelijk in de wet te worden vastgesteld omdat de deontologie van advocaten niet bij machte is om in rechtsmiddelen voor de rechter en de overheid te voorzien wanneer een dergelijke schending wordt vastgesteld. De deontologie werkt preventief ten aanzien van advocaten, maar is machteloos om het gedrag voor te schrijven van de cliënt - relevante belastingplichtige of intermediair - die het bestaan en de inhoud van de communicatie met zijn advocaat aan de autoriteiten wil melden.

Artikel 8 EVRM verplicht tot het organiseren van specifieke bescherming, die doeltreffend en voorzienbaar moet zijn. Daartoe moet deze op een duidelijke manier zijn georganiseerd door een wet (vgl. § 57 van het arrest EHRM, *Saber tegen Noorwegen* (459/18)). Dergelijke procedures die een doeltreffende en voorzienbare bescherming bieden, zijn voor eisers ook vereist op grond van de vereisten van de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en van persoonsgegevens.

Dergelijke specifieke regeling voor advocaten ontbreekt volledig in de bestreden Ordonnantie. Dit hoewel dit beroepsgeheim van openbare orde is in het Belgische nationale recht. Echter, kunnen de passages in het arrest van 8 december 2022 die als feiten zijn opgenomen (§§ 19, 27, 39, 53) over het ontbreken van een verplichting voor de cliënt om het bestaan en de inhoud van een communicatie met zijn advocaat te verklaren enerzijds, en dat de advocaat niet kan verklaren zonder toestemming of instemming van de cliënt anderzijds, zo worden begrepen – zij het verkeerdelijk naar de mening van eisers - dat een omzetting toelaat om de deontologie van de advocaat ondergeschikt te maken aan de wil van de cliënt. Kunnen die passages in het arrest zo worden uitgelegd dat zij een nationale omzetting rechtvaardigen die de advocaat naar nationaal recht verplicht tot een melding, terwijl een dergelijke verklaring buiten de omzetting van de bestreden richtlijn niet is toegestaan? Dit heeft de Franse Conseil d'Etat beslist in zijn arrest van 14 april 2023. Er wordt verwezen naar wat hoger werd uiteengezet inzake de Europese context en het gevolg dat in voorkomend geval dient verleent aan het gerezen conflict in uitlegging.

68. Het is een lidstaat toegelaten om een ruimere bescherming te behouden of in te

voeren bij de omzetting van een Europese regel, voorzover deze ruimere bescherming de doelstelling van het Unierecht niet in gevaar brengt³³.

De hogere rechtsbescherming van de cliënt die het Belgisch nationaal recht verleent door dit verbod op opheffing behoort onverkort van toepassing te zijn op de meldplichten die de bestreden Ordonnantie oplegt, nu het Handvest vereist dat aan de cliënt wordt toegelaten om noch het bestaan, noch de inhoud van de communicatie met diens advocaat te melden. Deze regeling is niet strijdig met het Unierecht en is dienend om het normdoel van artikel 7 van het Handvest (en volgens eisers ook artikelen 8 en 47 van het Handvest) te bevorderen inzake het verlenen van onafhankelijk juridisch advies. Dit des te meer in een context waarin het advies kan slaan op het naleven van een meldplicht per fase die telkens is voorzien van ontradende sancties, zodat een advies over het bestaan van wezenskenmerken inherent conflictgevoelig is.

Dit ontslaat de cliënt daarom niet van diens meldplicht van de constructie, waarbij dan een melding dient te gebeuren die de voornaamse kenmerken van de constructie meldt zonder verwijzing naar die communicatie. De doelstelling van het Unierecht om informatie over de constructie te bekomen op een eerder tijdstip teneinde fiscale ontwijking, fiscale ontduiking of kunstmatige handelingen beter tegen te gaan, blijft zo behouden.

Gebeurt dergelijke melding van de naam van de advocaat en de inhoud van diens advies toch, dan behoort de betrokken Belgische administratie deze gegevens ambtshalve te kennen alvorens deze informatie ter beschikking te stellen voor automatische gegevensuitwisseling. Zij dient zich ook te onthouden van het aanwenden van die gegevens voor enig doeleinde. Gebeurt dit niet spontaan, dan behoort deze verwijdering te gebeuren op het eerste verzoek van de betrokken advocaat of de Stafhouder.

Eisers verzoeken dat het Hof in toepassing van de artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest dergelijke verplichting tot kennen en niet-gebruik uitdrukkelijk bevestigt ten onverstaan van de Belgische fiscale administraties als een begeleidende maatregel, dit zowel in hoofdorde (geen meldplicht advocaten), ondergeschikte orde (automatische verschoning advocaten) en meer ondergeschikte orde (vereisten voor verschoning die de bestreden Ordonnantie oplegt).

c) Geen behoud van het effect van vernietigde normen.

69. De bestreden Richtlijn kan naar Primair Unierecht niet langer worden geacht tot doelstelling te hebben de naleving van de kennisgevingplicht in hoofde van advocaten af te dwingen (HvJ, 8 december 2022, § 59). Dit weerkaatst naar de normdoelen van de bestreden Ordonnantie.

Het voortduren van deze plichten opzichtsens advocaten en hun cliënten vormt een schending van de artikelen 8 EVRM en 7 van het Handvest. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 26 februari 2013³⁴ de Lidstaten herinnerd aan de voorrang van het Primair Unierecht bij de omzetting van richtlijnen.

Een handhaving van de gevolgen in Unierechtelijke materies is alleen mogelijk indien het

³³ HJEU, 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

³⁴ HvJ, 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

Hof van Justitie zo heeft beslist "zo het dit nodig oordeelt"³⁵, *quod non* terzake. Rechtszekerheid en geloofwaardigheid zouden eraan winnen, indien het Hof de criteria op dezelfde manier zou toepassen als het Hof van Justitie³⁶. Inzake zijn budgettaire overwegingen bovendien geheel afwezig omdat de vernietigde bepalingen geen rechtstreekse budgettaire effecten hebben, zodat hun gebeurlijke handhaving zich enkel behoort te handhaven conform de criteria van het Hof van Justitie. Dit ook voor de nationale bepalingen die verder gaan dan de bestreden Richtlijn.

Er is niet voldaan aan die vereisten om een behoud te wettigen. Zoals hoger gesteld houdt het arrest van 8 december 2022 in dat advocaten aan geen meldplichten opzichtens overheden kunnen worden onderworpen door de bestreden Ordonnatie omdat zij niks zelf kunnen beslissen. De accessoria, zijnde de overige plichten (zoals verschoning en kennisgeving daarvan), volgen de hoofdzaak (de meldplicht).

70. Zowel de Federale Staat³⁷ als het Vlaams Gewest³⁸ en het Brussels Gewest³⁹ voeren onder het mom van een strikte uniforme omzetting van de bestreden Richtlijn wettelijke normen in waarbij zij meteen aangeven dat zij eigenlijk onbestaanbaar zijn met algemene rechtsbeginselen en fundamentele rechten binnen het Belgisch nationaal recht.

Er is evenmin een redelijke verantwoording die ondergeschikt naar Belgisch nationaal recht kan worden ingeroepen voor het handhaven van de vernietigde plichten.

Een handhaving van de gevolgen van vernietigde bepalingen opzichtens advocaten is voor wat betreft de bepalingen die eerder werden geschorst volstrekt onlogisch in het licht van het arrest van 8 december 2022. Een gebeurlijke handhaving zou advocaten blootstellen aan ontradende sancties bij niet-naleving van vernietigde bepalingen, wat tot een absurde situatie aanleiding geeft. Advocaten kunnen immers in toepassing van het arrest van 8 december 2022 niet langer worden geacht te hebben gehandeld zonder de instemming van hun cliënt. Zodat er voor advocaten geen proportionele verantwoording meer kan bestaan om de niet-naleving van een meldplicht te sanctioneren.

Bij een eventuele handhaving behoort het derhalve om in toepassing van het arrest van 8 december 2022 advocaten vrij te stellen van sancties.

VII.E DE BESLISSING NR. 61/2023 VAN 24 MEI 2023 VAN DE GESCHILLENKAMER VAN DE GEGEVENSBEWAKERINGS-AUTORITEIT – VEREISTE VAN EFFECTIEVE RECHTSBEWAKING – BEWAKING ARTIKEL 8 VAN HET HANDVEST.

71. In een beslissing van 24 mei 2023 oordeelde de Gegevensbeschermingsautoriteit dat de Belgische fiscale administratie geen informatie meer mag verlenen aan de Amerikaanse fiscale administratie betreffende de bankgegevens van 'toevallige' Amerikaanse Staatsburgers⁴⁰. Daartoe werden ondermeer volgende principes in herinnering gebracht inzake de automatische uitwisseling van gegevens tussen

³⁵ Art. 264, VFEU.

³⁶ Ph. MALHERBE, "Ex nunc in fiscalibus », *JDF* 2022, 27.

³⁷ *Parl. St.*, Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc. 55.00791/001, p. 20-22

³⁸ *Parl. St.*, Vlaams Parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp van decreet, nr. 322 – 1, p. 20

³⁹ *Parl. St.*, Brussels parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp, stuk nr. A-194-1, p.1-2

⁴⁰ Geschillenkamer van de Gegevensbeschermingsautoriteit, 24 mei 2023, beslissing nr. 61/2023, §§ 167-169.

belastingadministraties (p. 43 e.v., §§ 167 – 169 en 176) (vrije vertaling) :

“167 De Geschillenkamer herinnert in dit verband aan het evenredigheidsbeginsel (volgens de terminologie weerhouden door het artikel 6.1 c), van de Richtlijn 95/46/EG⁴¹ of, in een andere benoeming, het beginsel van minimalisering (volgens de terminologie weerhouden door het artikel 5.1 c), van de GDPR⁴²), in toepassing waarvan de gegevensverwerking strikt noodzakelijk moet zijn om het doel te bereiken.

168. Reeds in 2015 drongen de gegevensbeschermingsautoriteiten aan, bijeengekomen in het kader van de Groep 29, op de noodzaak dit beginsel in acht te nemen in de context van "FATCA", met volgende bewoordingen: "terwijl dat deze zaak betrekking had op de noodzakelijkheid en evenredigheid van bepaalde maatregelen ter bestrijding van het terrorisme, is de Groep artikel 29 van oordeel dat het door het Hof van Justitie voorgeschreven evenwicht geldt voor elk gevoerd overheidsbeleid (meebepaald het beleid inzake fiscale samenwerking) dat gevolgen heeft voor de rechten inzake de bescherming van persoonsgegevens. In overeenkomsten inzake fiscale samenwerking moet derhalve imperatief worden aangetoond dat de voorgenomen uitwisseling van gegevens noodzakelijk is en dat het gaat om de minimale hoeveelheid gegevens die nodig is om het beoogde doel te bereiken".

169. Dit standpunt van Groep 29 in zijn WP 234 volgde op de nietigverklaring van Richtlijn 2006/24/EG door het HJEU in een arrest van 8 april 2014⁴³ wegens redenen verbonden aan de niet-inachtnaam van het proportionaliteitsbeginsel. Zo had het Hof geoordeeld dat de bewaring van gegevens die zijn gegenereerd of verwerkt in verband met het aanbieden van openbare communicatiediensten of openbare communicatienetwerken onevenredig was, aangezien deze verplichting gold "ook voor personen ten aanzien van wie geen aanwijzingen bestaan dat hun gedragingen, zelfs niet indirect of in de verte, in verband kunnen worden gebracht met ernstige strafbare feiten".

(..)

176. Nog recenter, in een arrest daar door het HJEU op 24 februari 2022⁴⁴ werd uitgesproken, vermeldt dit uitdrukkelijk dat een algemene en ongedifferentieerde wijze van gegevensverzameling door een fiscale administratie om redenen van de strijd tegen de fiscale fraude niet kan worden toegestaan. De betrokken administratie moet zich onthouden van het verzamelen van gegevens die niet strikt noodzakelijk zijn uit hoofde van de doelstelling van de verwerking (punt 74 van het arrest)."

De gehele regeling van de bestreden Richtlijn en de bestreden Ordonnantie, die een zo ruim mogelijke gegevensverzameling nastreven met de definities, staat op zeer

⁴¹ "c) toereikend, ter zake dienend en niet bovenmatig moeten zijn, uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt;"

⁴² Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (P.B., 4 mei 2016, L 119/1) : "c) toereikend zijn, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt („minimale gegevensverwerking");"

⁴³ HvJ, 8 april 2014, inzake C-293/12 en C-594/12, *Digital Rights Ireland en Seillinger e.a.*, EU:C:2014:238, § 58

⁴⁴ HvJ, 24 februari 2022, inzake C-175/20, *Valsts ien ierņmumu dienests* (Verwerkering persoonlijke gegevens voor fiscale doeleinden), ECLI:EU:C:2022:124, §§ 73 – 74 : afwijkingen en beperkingen van het beginsel van de bescherming van persoonsgegevens moeten binnen de grenzen blijven van wat strikt noodzakelijk is, zodat er geen wettige reden is tot een algemene en ongedifferentieerde wijze van verzameling van persoonsgegevens, ook wanneer dit kadert binnen een opgedragen taak van algemeen belang.

gespannen voet met deze andere Europese normen, die uitdrukking geven aan de bescherming die wordt vereist door artikel 8 van het Handvest.

72. Eisers vorderden in het verzoekschrift in vernietiging en in hun Memorie van Antwoord meerdere prejudiciële vragen met verzoek tot toetsing aan de vereisten van artikel 8 van het Handvest. Deze beslissing van de Belgische gegevensbeschermings-autoriteit herinnert aan de principes inzake de bescherming van persoonlijke gegevens tegen een automatische uitwisseling tussen belastingadministraties. Het artikel 27 van de DAC-Richtlijn drukt diezelfde vereisten uitdrukkelijk uit.

Onverminderd de toetsing aan het artikel 7 van het Handvest door het arrest van 8 december 2022, behoort het om in een prejudiciële vraag een gezamenlijke toetsing aan de artikelen 7 en 8 van het Handvest te vragen voor alle informatie die wordt gemeld in uitvoering van de omzetting van de bestreden Richtlijn (geldigheid) en de bestreden Ordonnantie (interpretatie). Geen enkele van de vijf prejudiciële vragen in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 vroeg toetsing aan het artikel 8 van het Handvest.

Alle gegevens waarvan de noodzaak van melding en uitwisseling wordt vooropgesteld voor het normdoel van de bestreden Richtlijn, behoren deze test te ondergaan voor het Hof van Justitie wanneer deze noodzaak wordt betwist. De eerste, tweede en vierde door eisers voorgestelde prejudiciële vragen betreffen een dergelijke test :

- Het nut (de noodzaak) van deze verzameling van gegevens vanuit het subsidiariteitsbeginsel, gelet op artikel 6 van de Anti-Misbruik-Richtlijn, met ondergeschikt de vraag tot beperking van de toepassing tot de materie van de vennootschapsbelastingen (middelen VI.C – eerste prejudiciële vraag die de toetsing vraagt aan ondermeer artikel 8.1 van het Handvest).
- Het effect op de goede werking van de Interne markt doordat de meldplicht niet in een oorzakelijk verband staat met een aanwijzing van een kunstmatig element in een grensoverschrijdende constructie. Welk gebrek op zijn beurt weerkaatst op de bevoegdheid voor de Europese Unie op om te treden inzake directe belastingen (middelen VI.D – tweede prejudiciële vraag die de toetsing vraagt aan ondermeer artikel 8.1 van het Handvest). Dit betreft naast de vragen naar minimalisering en nut van de verzamelde gegevens, tevens een vraag naar de wettigheid van deze gehele regeling.
- De effecten op de rechten van verdediging, in een ruimere zin begrepen voor de toepassing van artikel 47 van het Handvest, door zeer ruime meldplichten, waarvoor geen tegenbewijs wordt toegelaten van het vermoede oogmerk en voor alle verplichtingen die aan advocaten worden opgelegd en waardoor zij zich bij later conflict moeten onthouden om nog verder de belangen van de cliënt te verdedigen. Dit betreft deels het nut (de noodzaak) van de gegevens-verzameling en deels de wettigheid van alle plichten die aan advocaten worden opgelegd.
- De minimaliteitsvereiste, het nut en de proportionaliteit voor een gegevens-verzameling via meldplichten voor advocaten die handelen binnen de perimeter van hun beroep, van het bestaan en de inhoud van communicatie met hun cliënten, betreffende wettelijke handelingen.
- De meldplichten van andere intermediairs en hun cliënten die noch het bestaan,

noch de communicatie tussen advocaat en cliënt behoren te melden in rechtstradities waar het beroepsgeheim van advocaten van openbare orde is met betrekking tot adviezen die zij verlenen buiten de context van een geschil.

- Het gebrek aan maatregelen in de omzetting om dergelijke melding te voorkomen dan wel te herstellen door schrapping van die gemelde gegevens door de Belgische belastingadministratie en het verbod om dergelijke geschrapte gegevens nog aan te wenden (middelen VI.G en I - vierde prejudiciële vraag die de toetsing vraagt aan ondermeer artikel 8 van het Handvest).

73. Het principe van de bescherming van deze gegevens werd erga omnes bevestigd door het arrest van 8 december 2022 ; deze bevestiging houdt vervolgens de vereiste in van een effectieve bescherming voor deze vertrouwelijke gegevens.

Bij gebrek aan een effectieve regeling die is uitgewerkt in een wettelijk bepaling, zijn de gevorderde maatregelen strikt noodzakelijk ten behoeve van die effectieve bescherming.

Deze beslissing van de Gegevensbeschermingsautoriteit motiveert mede de in het onderdeel b 3) van deze Aanvullende Memorie op grond van artikelen 7, 8, 47 en 52 van het Handvest gevorderde effectieve rechtsbescherming en de niet-toepassing van meldplichten en andere plichten op advocaten zolang niet in een dergelijke regeling uitdrukkelijk wordt voorzien.

III. WIJZIGING DISPOSITIEF

74. Het dispositief van de Memorie van antwoord inzake het beroepsgeheim van advocaten wordt deels zonder voorwerp ingevolge het arrest van 8 december 2022 en behoeft een actualisering. De opgeworpen argumenten betreffen ondermeer :

- Punctuele of weerkerende meldplichten voor advocaten-intermediairs (artikel 8 bis ter (1) en (2)), zonder dat dit blijkt uit duidelijke bewoordingen die deze expliciet van toepassing verklaren op advocaten.
- Een verschoningsrecht wordt niet in duidelijke bewoordingen onvoorwaardelijk toegekend aan advocaten-intermediairs (artikel 8 bis ter (4), (5) en (9)).
- Een plicht tot het verlenen van inlichtingen over de melding (Artikel 8 bis ter (12)), zonder dat in duidelijke bewoordingen wordt geregeld hoe een advocaat-intermediair diens deontologie kan opwerpen tegen dergelijke verplichting.
- Een plicht tot automatische gegevensuitwisseling en inhoud van de gegevens die moeten worden gemeld (artikel 8 bis ter (13) en (14)), die geen regeling invoert noch naar een regeling verwijst die op een duidelijke wijze toelaat om gemelde gegevens te laten wissen wegens schending van de deontologie van de advocaat-intermediair of van een regel van openbare orde die zich naar nationaal recht verzet tegen de melding door de cliënt of een derde, al dan niet op instructie van die cliënt.

De vierde voorgestelde prejudiciële vraag wordt deels vervangen door een nieuwe vraag, waarvan de motivering tevens peilt naar (1) het gerezen conflict inzake de toepassing van

de bestreden Richtlijn en het arrest van 8 december 2022, (2) de gevolgen van de verplichting tot effectieve bescherming en het gebrek aan een regeling daartoe, (3) de gevolgen van de overwegingen van het arrest van 8 december 2022 op de verplichtingen die de bestreden Ordonnantie invoert en (4) het Hof van Justitie be vraagt of de ruimere bescherming die naar Belgisch nationaal recht wordt verleend aan het beroepsgeheim van advocaten de doelstelling van de bestreden Richtlijn niet schendt :

IVde vraag Met betrekking tot de verplichtingen van kennisgeving en melding die worden opgelegd aan advocaten en aan hun cliënten (argumenten ontwikkeld onder 'G') :

«Dienen de artikelen 2, 4(3), 6 en 19 van het Verdrag van de Europese Unie, samengelezen met de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, die minstens in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het artikel 16(1) van het Verdrag van de werking van de Europese Unie, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de bepalingen van het artikel 1, 2), houdende invoering van artikel 8 bis ter (1), (2), (4), (5), (9), (12), (13), (14) van de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies inzake fiscale materies materies en tegen een nationale norm die in de uitvoering die het verleent aan voormelde bepalingen van het artikel 1^{ste} 2) verplichtingen invoert voor advocaten die zijn ingeschreven bij de Ordes van die Lidstaat voor :

- (1) Een meldplicht voor advocaten oplegt als intermediairs (artikel 8 bis ter (1) en (2)) betreffende wettelijke activiteiten die naar nationaal recht onder de bescherming van hun beroepsgeheim vallen, met inbegrip van hun deontologische regelen die een meldplicht verbiedt zoals van toepassing in hetzij hun lidstaat van hoofdvestiging, hetzij van een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.
- (2) Een verschoningsrecht tegen de meldplicht voor advocaten-intermediairs (artikel 8 bis ter (4) en (5)) niet invoert of uitsluit wanneer daardoor een meldplicht wordt behouden die ingaat tegen de deontologische regelen voor advocaten-intermediairs in hun lidstaat van hoofdvestiging en /of een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.

Beperkingen op het recht op verschoning voor advocaten-intermediairs die de bestreden Ordonnantie oplegt (schriftelijk en gemotiveerde kennisgeving, terugkeer van de meldplicht op vraag van de cliënt, vereiste bewijs melding door andere intermediair, uitsluiting voor marktklare constructies, verlenen van inlichtingen) en die niet zijn bepaald in de bestreden Richtlijn en die tevens onverenigbaar zijn met de deontologische regelen van advocaten-intermediairs in hun lidstaat van hoofdvestiging en /of een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.

- (3) Plichten die de bestreden Richtlijn in artikel 8 bis ter (5), (6), (9) oplegt aan advocaten-intermediairs (plicht tot kennisgeving aan de cliënt-intermediair en aan de relevante belastingplichtige en het verlenen van alle noodzakelijke inlichtingen voor diens aangifte (5), verplichte melding aan wie de advocaat-intermediair heeft gemeld (6), alle intermediairs doen melden en enkel effectieve ontheffing indien de informatie onder (14) werden gemeld (9)).

- (4) Plichten die de bestreden Richtlijn in artikel 8 bis ter (13) (14) a), c) en h) oplegt voor de te melden informatie voor automatische gegevensuitwisseling, waarbij deze niet in een regeling voorziet, noch uitdrukkelijk verwijst naar enige bepalingen in andere normen van secundair Unierecht inzake de mogelijkheid om gemelde gegevens op effectieve en nuttige wijze te schrappen uit het systeem van automatische gegevensuitwisseling, wanneer de melding van die gegevens onverenigbaar was met de deontologie van de advocaat-intermediair of deze gemelde informatie onverenigbaar was met een openbare orde dat zich in de lidstaat van de advocaat-intermediair verzet tegen de bekenmaking door de cliënt of door derden, al dan niet op instructie van die cliënt.

En zo die advocaten, hun cliënten en andere intermediairs :

- *Verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen de advocaat en diens cliënt te melden?*
- *Geen regeling invoert waarbij de cliënt van een advocaat die het bestaan en de inhoud van een communicatie met diens advocaat niet wenst te melden, aan de meldplicht kan voldoen door het zelf indienen of via een andere intermediair van een melding van de voornaamste kenmerken van de constructie met weglating van het bestaan en de inhoud van de communicatie met diens advocaat?*
- *De cliënt toestaat om het bestaan en de inhoud van een communicatie met diens advocaat te melden, hetzij zelf, hetzij via een andere intermediair, terwijl naar het nationaal recht van die lidstaat de fiscale administratie geen gebruik mag maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt?*
- *Geen regeling invoert waarbij de melding van het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en een cliënt amtsshalve wordt verwijderd door de fiscale administratie van die lidstaat alvorens deze gegevens automatisch worden uitgewisseld wanneer naar het nationaal recht van die lidstaat het niet toegelaten is aan de fiscale administratie om gebruik te maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt?»*

75. Het dispositief wordt geactualiseerd in functie van de gevolgtrekkingen die werden getrokken uit het arrest van 8 december 2022. De passages 'geheel ondergeschikt' in het dispositief worden geactualiseerd door de hierna in het vet aangeduide passages :

- (..)
- o **Geheel ondergeschikt**, zo deze artikelen nog op enige wijze proportionele meldingsplichten of andere plichten kunnen verantwoorden **in zake het melden van het bestaan en de inhoud van de communicatie tussen een advocaat en diens cliënt, of werden vernietigd maar met behoud van hun effecten**, naar recht te zeggen dat deze normen niet worden geschonden voor zover volgend regime dan geldt inzake deze meldingsplichten :
 - de intermediairs gehouden tot een meldplicht in België en de cliënten van advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten voor wat betreft hun meldingsverplichtingen in België, een abstract schema moeten indienen van de meldingsplichtige constructie, met weglating van de identiteit van

de advocaat en van de met hem uitgewisselde informatie of documenten,

- aan advocaten enkel verplichtingen kunnen worden opgelegd naar hun cliënt toe en de controle van de naleving van die verplichtingen enkel kan gebeuren met tussenkomst van de Stafhouder van de Orde van Advocaten waarvan die advocaat lid is,
- de fiscale administratie geen gebruik mag maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt en de gegevens met betrekking tot het bestaan en de inhoud van dergelijke communicatie door de fiscale administratie dienen te worden gewist alvorens deze automatisch wordt uitgewisseld tussen lidstaten.

**OM DEZE REDENEN,
BEHAGE HET AAN HET GRONDWETTELIJK HOF,**

Ingevolge het arrest van 8 december 2022 van het Hof van Justitie akte te verlenen aan eisers van het gewijzigd dispositief van hun Memorie van antwoord door :

- Een vervanging van de vierde voorgestelde prejudiciële vraag als volgt :

«Dienen de artikelen 2, 4(3), 6 en 19 van het Verdrag van de Europese Unie, samengelezen met de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, die minstens in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het artikel 16(1) van het Verdrag van de werking van de Europese Unie, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de bepalingen van het artikel 1, 2), houdende invoering van artikel 8 bis ter (1), (2), (4), (5), (9), (12), (13), (14) van de Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies inzake fiscale materies materies en tegen een nationale norm die in de uitvoering die het verleent aan voormelde bepalingen van het artikel 1^{ste} 2) verplichtingen voor advocaten die zijn ingeschreven bij de Ordes van die Lidstaat voor :

- (1) Een meldplicht voor advocaten oplegt als intermediairs (artikel 8 bis ter (1) en (2)) betreffende wettelijke activiteiten die naar nationaal recht onder de bescherming van hun beroepsgeheim vallen, met inbegrip van hun deontologische regelen die een meldplicht verbiedt zoals van toepassing in hetzij hun lidstaat van hoofdvestiging, hetzij van een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.
- (2) Een verschoningsrecht tegen de meldplicht voor advocaten-intermediairs (artikel bis ter (4) en (5)) niet invoert of uitsluit wanneer daardoor een meldplicht wordt behouden die ingaat tegen de deontologische regelen voor advocaten-intermediairs in hun lidstaat van hoofdvestiging en /of een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.

Beperkingen op het recht op verschoning voor advocaten-intermediairs die de bestreden Ordonnantie oplegt (schriftelijk en gemotiveerde kennisgeving, terugkeer van de meldplicht op vraag van de cliënt, vereiste bewijs melding door andere intermediair, uitsluiting voor marktklare constructies, verlenen van inlichtingen) en die niet zijn bepaald in de bestreden Richtlijn en die tevens onverenigbaar zijn met de deontologische regelen van advocaten-intermediairs in hun lidstaat van hoofdvesting en /of een andere lidstaat waar zij zijn gevestigd.

- (3) Plichten die de bestreden Richtlijn in artikel 8 bis ter (5), (6), (9) oplegt aan advocaten-intermediairs (plicht tot kennisgeving aan de cliënt-intermediair en aan de relevante belastingplichtige en het verlenen van alle noodzakelijke inlichtingen voor diens aangifte (5), verplichte melding aan wie de advocaat-intermediair heeft gemeld (6), alle intermediairs doen melden en enkel effectieve ontheffing indien de informatie onder (14) werden gemeld (9)).
- (4) Plichten die de bestreden Richtlijn in artikel 8 bis ter (13) (14) a), c) en h) oplegt voor de te melden informatie voor automatische gegevensuitwisseling, waarbij deze niet in een regeling voorziet, noch uitdrukkelijk verwijst naar enige bepalingen in andere normen van secundair Unierecht inzake de mogelijkheid om gemelde gegevens op effectieve en nuttige wijze te schrappen uit het systeem van automatische gegevensuitwisseling, wanneer de melding van die gegevens onverenigbaar was met de deontologie van de advocaat-intermediair of deze gemelde informatie onverenigbaar was met een openbare orde dat zich in de lidstaat van de advocaat-intermediair verzet tegen de bekenmaking door de cliënt of door derden, al dan niet op instructie vanwege die cliënt.

En zo die advocaten, hun cliënten en andere intermediairs :

- *Verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen de advocaat en diens cliënt te melden?*
- *Geen regeling invoert waarbij de cliënt van een advocaat die het bestaan en de inhoud van een communicatie met diens advocaat niet wenst te melden, aan de meldplicht kan voldoen door het zelf indienen of via een andere intermediair van een melding van de voornaamste kenmerken van de constructie met weglating van het bestaan en de inhoud van de communicatie met diens advocaat?*
- *De cliënt toestaat om het bestaan en de inhoud van een communicatie met diens advocaat te melden, hetzij zelf, hetzij via een andere intermediair, terwijl naar het nationaal recht van die lidstaat de fiscale administratie geen gebruik mag maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt?*
- *Geen regeling invoert waarbij de melding van het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en een cliënt amtsshalve wordt verwijderd door de fiscale administratie van die lidstaat alvorens deze gegevens automatisch worden uitgewisseld wanneer naar het nationaal recht van die lidstaat het niet toegelaten is aan de fiscale administratie om gebruik te maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt?»*
- Een actualisering van het dispositief van de Memorie van Antwoord :

(..)

- Geheel ondergeschikt, zo deze artikelen nog op enige wijze proportionele meldingsplichten of andere plichten kunnen verantwoorden **in zake het melden van het bestaan en de inhoud van de communicatie tussen een advocaat en diens cliënt, of werden vernietigd maar met behoud van hun effecten**, naar recht te zeggen dat deze normen niet worden geschonden voor zover volgend regime dan geldt inzake deze meldingsplichten :
 - de intermediairs gehouden tot een meldplicht in België en de cliënten van advocaten die zijn ingeschreven bij een Belgische Orde van Advocaten voor wat betreft hun meldingsverplichtingen in België, een abstract schema moeten indienen van de meldingsplichtige constructie, met weglating van de identiteit van de advocaat en van de met hem uitgewisselde informatie of documenten,
 - aan advocaten enkel verplichtingen kunnen worden opgelegd naar hun cliënt toe en de controle van de naleving van die verplichtingen enkel kan gebeuren met tussenkomst van de Stafhouder van de Orde van Advocaten waarvan die advocaat lid is,
 - de cliënt de advocaat niet kan ontheffen van diens beroepsgeheim,
 - de fiscale administratie geen gebruik mag maken van de inhoud van een communicatie tussen een advocaat en diens cliënt en de gegevens met betrekking tot het bestaan en de inhoud van dergelijke communicatie door de fiscale administratie dienen te worden gewist alvorens deze automatisch wordt uitgewisseld tussen lidstaten.

Brussel, 7 juni 2023,

Met eerbied,

 Voor de eisers,
Philippe Malherbe,
advocaat

Bijlagen :

- Met het verzoekschrift in vernietiging.

- 1) Publicatie van de bestreden bepaling in het Belgisch Staatsblad.
- 2) Publicatie van de bestreden richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 in het Publicatieblad.
- 3) Publicatie van de bestreden richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 in het Publicatieblad.
- 4) Goyvaerts – attest advocaat
- 5) Verhaeghe – attest advocaat
- 6) Publicatie KBO algemeen lasthebber
- 7) Statuten BATL
- 8) Ledenlijst BATL

- Met de Memorie van Antwoord :

- 9) Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis', *German Law Journal*, 2020, p. 1182 - 1213.
- 10) Peter Van Elsuwege en Femke Gremmelprez, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', *European Constitutional Law review*, 16:8)32, 2020, Cambridge University Press.
- 11) Memorie in tussenkomst inzake de omzettingwet (zaken 7407F en 7410) voor de Conseil national des Barreaux de France.

- Met de Aanvullende Memorie :

- 12) Uittreksel werkdocument nr. 8730/23 concept-richtlijn DAC 8 – voorlopig goedgekeurd door de Europese Raad ECOFIN van 16 mei 2023.
- 13) *CE fr.*, 14 april 2023, *Conseil national des Barreaux et autres* (nr. 448486).
- 14) EHRM, 17 december 2020, *Saber t. Noorwegen* (459/18).
- 15) J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professionnal privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 en 4 november 2022, Kluwer International Tax Blog.
- 16) Publicatie op website advocatenkantoor Tiberghien over de beschikking Vz. Rb. Antwerpen, 7 januari 2021, zaak nr. 20/80/C.
- 17) Brussel, 21 december 2021, onuitgegeven, zaak nr. 2021/KR/45 (uittreksels).