

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° De heer **Paul VERHAEGHE**, (..)

3° De heer **G.D. GOYVAERTS** (..).

Eisers

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

TEGEN :

Het **Vlaams Gewest**, vertegenwoordigd door de Vlaamse Regering in de persoon van de Vlaamse Minister van Financiën en Begroting, de heer Matthias Diependaele, met kabinet gevestigd Martelaarsplein 7 te 1000 Brussel.

Verweerder ;

Met als raadsman, Mr. Mark Delanote, advocaat, Vuurgatstraat 51 te 3090 Overijse.

Inhoudstafel

I.	DE BESCHIKKING VAN 21 DECEMBER 2022	2
II.	AANVULLENDE MOTIVERING	5
F.6	<i>HET ARREST VAN 8 DECEMBER 2022.....</i>	<i>5</i>
a)	Analyse van het arrest	5
-	In de Europese context.....	5
-	In de Belgische context.	10
b)	Verplichtingen opgelegd aan advocaten.....	11
c)	Verplichtingen opgelegd aan andere intermediairs, niet zijnde cliënten van advocaten.	17
d)	Verplichtingen opgelegd aan de cliënten van advocaten.	18
III.	DE TEGENVORDERING TOT HANDHAVING VAN DE GEVOLGEN.....	22
IV.	AANPASSING DISPOSITIEF	23

I. DE BESCHIKKING VAN 21 DECEMBER 2022

1. De Beschikking van 21 december 2022 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 Vlaamse 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 beoordeelde 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.

Het beroepsgeheim van advocaten is naar Belgisch recht van openbare orde en kan niet worden opgeheven door hun cliënten. De deontologische regels waaraan de leden van BATL zijn onderworpen laten hen daarom 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.

BATL is geen Orde van advocaten. Het standpunt dat BATL verder 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 Brusselse en Federale omzettingen, inneemt en die de *Ordre des Barreaux francophones et germanophones* inneemt in de vier andere omzettingen ingevolge het arrest.

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

2. Concludanten 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 het bestreden Decreet te vernietigen.

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. 59 van het verzoekschrift wordt gemotiveerd dat in toepassing van deze artikelen van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 2, 5(3) VEU en 115 VWEU, de bestreden Richtlijn de bevoegdheden te buiten gaat die de Europese Unie heeft in deze materie.

Op p. 61 van het verzoekschrift 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.

Op p. 68- 70 van het verzoekschrift (§§ 59 en 62) wordt in toepassing van deze artikelen van de Grondwet, gecombineerd met de artikelen 6 VEU, 16 (1), 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) en 115 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. 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.

Het arrest van 8 december 2022 is 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 – artikel 7 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).

Het arrest van 22 december 2022 geeft daarbij evenwel aan de efficiëntie van de kennigaveplicht 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.B.3 en 4 van het verzoekschrift in vernietiging (p. 62 – 69) en is verder gemotiveerd in de onderdelen VI.B.3 en 4 van het verzoekschrift in vernietiging (p. 98 - 106) en de Memorie van antwoord in de desbetreffende onderdelen IV.B.3 en 4, VI.B.3 tot 5.

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.

3. Vervolgens wordt de nietigheid van het bestreden Decreet in het verzoekschrift tot vernietiging gevorderd (onderdelen IV.C tot E) 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. 76, § 67) om de nietigheid te verzoeken van de bepalingen van het bestreden Decreet.

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 het bestreden Decreet inzake fundamentele rechten.

4. Het arrest van 8 december 2022 heeft een impact op de argumenten van concluanten tot vernietiging van specifieke bepalingen van het bestreden Decreet (artikel 5, 2°, punten

19 tot 23 en de artikelen 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 en 29) voor zover deze worden toegepast op het beroepsgeheim van advocaten en de fundamentele rechten van hun cliënten. Het arrest laat toe om diverse verplichtingen die het bestreden Decreet invoert niet langer te verantwoorden vanuit het Unierecht. De verantwoording voor de vierde voorgestelde prejudiciële vraag en die vraag zelf wijzigen daardoor beiden.

De Aanvullende Memorie vormt een nieuw onderdeel F.6, na de discussie in het onderdeel F.5 (p. 151 e.v.) van de Memorie van antwoord. Daarna wordt ingegaan op de gevolgen voor het behoud van de effecten zoals gevorderd door het Vlaams Gewest.

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.

5. De voornaamste doorwerking van het arrest van 8 december 2022 in de lezing die concludanten voorstaan 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 het bestreden Decreet 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. De cliënt kan immers zelf melden of daarvoor een beroep doen op een niet-advocaat.

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.

Naar analogie met het arrest van 8 december 2022 roepen concludanten 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.

6. In zijn arrest van 15 september 2022¹ mocht het Hof verwijzen naar het arrest van 6 juni 2019 van het Hof van Justitie². 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). Concludanten 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

¹ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.25.3

² HvJ, 6 juni 2019, C-264/18, *P.M.*, punten 35 en 37

wensen te melden, gerechtigd zijn om een abstracte melding te doen. De abstracte melding 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.

II. AANVULLENDE MOTIVERING

F.6 HET ARREST VAN 8 DECEMBER 2022.

a) Analyse van het arrest

- In de Europese context.

7. 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 zaken C-398/21 en C-623/22.

Die eerste vraag werd gesteld door de Franse *Conseil d'Etat* inzake de toepassing van de artikelen 7 en 47 van het Handvest op zowel de meldplicht als de kennisgaveplicht van advocaten én van hun cliënten. De vragen inzake C-623/22 werden gesteld door het Hof³ en betreffende de geldigheid van de bestreden Richtlijn op andere punten dan het beroepsgeheim van advocaten maar slaan wel onrechtstreeks daarop.

8. 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

³ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022.

- 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.
 - ⇒ Er is een logische doorwerking naar de eigen meldplichten van advocaten⁴.

§§ 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 concludanten 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 opzichts cliënten (zie §§ 19 en 21-24).

9. 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 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

⁴ Deze hebben immers geen zin doordat zij niets kunnen doen zonder de toestemming van hun cliënt (zie § 40 arrest van 8 december 2022).

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 opzichts die cliënt.

⇒ Concluanten begrijpen de term ‘specifieke bescherming’ als ten overstaan tot andere beroepen dan dat van advocaat⁵. Het Hof heeft in het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 in de vierde gestelde prejudiciële vraag dit verder verduidelijkt.

§§ 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.

⇒ Concluanten 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.

⁵ Concluanten 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 concluanten op datum van neerlegging van hun Aanvullende memorie.

⇒ 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 naar Belgisch nationaal recht geen gevolg kan worden verleend?

§§ 47 – 52 : Overige intermediairs hebben hun eigen meldplichten die vreemd zijn aan 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 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 2022⁶ 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.

10. 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

⁶ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.51

verleend aan het beroepsgeheim van advocaten. Het beschouwt dat beroepsgeheim als een gegeven dat de toepassing bepaalt 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 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 kennisgaveplicht bestaan voor de advocaat opzichts derden. Noch de meldplicht van advocaten, noch de kennisgaveplicht opzichts 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.

11. Het is bevreemdend voor concludanten dat de versterkte bescherming die het EHRM verleent in het arrest van 9 april 2019⁷ 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. Concludanten 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.

De auteur D. GARABEDIAN, tevens hoogleraar belastingrecht en advocaat bij het Belgische Hof van Cassatie, beschouwt⁸ het arrest van 26 juni 2007 van het Hof van Justitie⁹ 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

⁷ EHRM, 9 april 2019, *Altay t. Turkije nr. 2*, ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49

⁸ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Bijdrage voor het ERA-seminarie van 16 mei 2019.

⁹ 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.

12. Het wijzen van de cliënt op diens meldplicht die hem blootstelt aan ontradende sancties, betreft een inherent conflictueuze 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 geschonden¹⁰.

Concluanten 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 concluanten 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 het bestreden Decreet een losmakelijke band tussen artikelen 6 en 8 EVRM / 7, 8 en 47 van het Handvest opzichts alle meldplichten.

- In de Belgische context.

13. De bestreden Richtlijn laat niet toe dat haar nationale omzettingen het beroepsgeheim van advocaten, zoals dat bestaat naar Belgisch nationaal recht, beperken. Die nationale omzettingen kunnen niet langer worden verantwoord vanuit de bestreden Richtlijn.

Bijgevolg dient het bestreden Decreet 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. Deze verplichtingen betreffen in het bijzonder :

- De toepassing van meldplichten per fase zonder onderscheid op alle intermediairs voor grensoverschrijdende constructies die beantwoorden aan minstens één wezenskenmerk (**artikel 5, 2°, punten 19 tot 23**).
- Op een driemaandelijke basis inzake marktklare constructies (**artikel 12**).
- De uitoefening van het verschoningsrecht afhankelijk te stellen van meerdere voorwaarden die niet zijn opgenomen in de bestreden Richtlijn, behoudens de verplichting tot kennisgave aan andere intermediairs of aan de relevante belastingplichtige (**artikel 14 dat artikel 11/6 § 1 invoegt**).

¹⁰ 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.

- De opheffing van het beroepsgeheim door de relevante belastingplichtige (**artikel 14 dat artikel 11/6 § 2 invoegt**).
- De uitsluiting van het verschoningsrecht bij periodieke meldplichten van marktklare constructies (**artikel 14 dat artikel 11/6 § 3 invoegt**).
- 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 15**).
- 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 17**).
- 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 (**artikelen 14 en 18**).

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

b) Verplichtingen opgelegd aan advocaten.

14. In het algemeen merken concluanten op dat er geen afdoende redenen zijn die kunnen verantwoorden dat het bestreden Decreet 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 het bestreden Decreet geven daartoe geen proportionele verantwoording (zie Memorie van Antwoord, onderdelen IV.F en VI.F).

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 handeligen 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 2022¹¹.

15. 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 constructies¹². Zelfs wanneer advocaten onderworpen zijn aan een preventieve bepaling inzake het witwassen van geld, ontsnappen zij aan de meldingsplicht van een verdenking wanneer¹³ (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 beschouwen¹⁴. De 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 neemt¹⁵.

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?

¹¹ GwH, 15 september 2022, nr. 103/2022, overweging B.51

¹² 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

¹³ 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.

¹⁴ S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

¹⁵ S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

16. 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.

Daartoe kunnen 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 van advocaten niet strikt noodzakelijk zijn om het beoogde doel te bereiken.

Mocht het Hof op dat punt twifelen, kan het beslissen om te wachten op de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak C-398/21 dat de meldplichten en plichten tot kennisgeving betreft, dan wel de vierde prejudiciële vraag stellen aan het Hof van Justitie zoals vervangen door deze Aanvullende Memorie.

17. Indien de advocaat niet onder een meldplicht valt, kunnen alle overige bepalingen van de bestreden Richtlijn en het bestreden Decreet evenmin worden toegepast op een advocaat en dient het tussen te komen arrest het bestreden Decreet 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.

Concluanten nodigen het Hof derhalve uit om het bestreden Decreet 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.

18. Ondergeschikt, voor zover er een redelijke verantwoording kan bestaan in toepassing van het bestreden Decreet voor meldplicht van advocaten, is er geen redelijke verantwoording om de bescherming van het beroepsgeheim door de artikelen 8 EVRM en 7 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 verfijnen 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.

19. 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. 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 het bestreden Decreet invoert voor advocaten met de artikelen 12 en 14.

Concluanten nodigen het Hof in ondergeschikte orde uit om de uitsluiting van het recht op verschoning voor de meldplicht inzake marktklare constructies dat artikel 14 van het bestreden Decreet met artikel 11/6 § 3 invoegt niet van toepassing te verklaren op advocaten, door hetzij een conforme uitlegging, hetzij een vernietiging.

20. 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 specifieke voorwaarden die het bestreden Decreet 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 het bestreden Decreet invoert om geen automatisch verschoningsrecht voor advocaten-intermediairs te organiseren. De deontologische regels van concluanten 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 OBFG, hebben gelijkaardige verplichtingen¹⁶ opgelegd gekregen via een deontologische richtlijn van 17 december 2020. Deze beroepsregels zijn relevant omdat het bestreden Decreet geen onderscheid maakt tussen advocaten naargelang zij in het Vlaams Gewest of elders in België zijn gevestigd.

Deze beroepsregels hebben kracht van wet voor alle Belgische advocaten en zijn ook geheel in overeenstemming met de loyauteit waarmee een advocaat wordt geacht te handelen opzichtsens 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 het bestreden Decreet verbindt aan het uitoefenen van het verschoningsrecht dan strikt noodzakelijk vereist voor advocaten? **Behoort het bestreden Decreet dan niet zo te worden uitgelegd dat het een automatisch verschoningsrecht toekent aan advocaten-intermediairs voor zover die een meldplicht zouden hebben?**

21. Het arrest van 8 december 2022 oordeelt 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 ontwijking of om kunstmatige handelingen in een vroeger stadium tegen te gaan. En niet uit het toezien op effectieve plichten voor advocaten tot kennisgeving van

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

hun recht op verschoning om hen dit type van dienstverlening te ontraden. Er is zo geen Unierechtelijke verantwoording voor volgende verplichtingen die het bestreden Decreet oplegt aan advocaten-intermediairs om zich te beroepen op hun verschoningsrecht :

- De kennisgave dat de advocaat zijn verschoningsrecht inroept aan de intermediairs of de relevante belastingplichtigen die niet hun cliënten zijn.
- De kennisgave aan de cliënt-relevante belastingplichtige / intermediair van diens eigen meldplicht ingevolge het ingeroepen verschoningsrecht.
- Deze laatste kennisgave 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 het bestreden Decreet verwijzen naar de specifieke voorwaarden die in de Federale omzetting werden opgelegd 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 stelt¹⁷.

De verplichting tot kennisgave 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 het bestreden Decreet betreft.

De verplichting tot kennisgave 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 kennisgave 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. Vraag daarbij is of het strikt noodzakelijk vereist is dat de overheid zich via het bestreden Decreet mengt 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 kennisgave door advocaten er niet in bestaat om na te gaan of advocaten hun kennisgaveplicht hebben nageleefd. Het bestreden Decreet kan dit bezwaarlijk inroepen.

¹⁷ Zie voetnoot nr. 5.

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 concluanten, noch aan het Hof, om te speculeren welk ander legitiem normdoel deze formele verplichtingen door het bestreden Decreet kunnen verantwoorden die ingrijpen in de verhouding tussen advocaat / cliënt en derden.

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 vermag op te leggen aan advocaten en hun cliënten (§§ 19, 39 en 40).

Het artikel 53 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 en 53 van het Handvest alle vereisten die het bestreden Decreet stelt aan het uitoefenen van het verschoningsrecht niet van toepassing te verklaren op advocaten.

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

22. 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 het bestreden Decreet 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 (hoofddorde), 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 het bestreden Decreet daartoe invoert (meer ondergeschikte orde).

23. Concluanten 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 bijgetreden¹⁸. Op zich genomen wijzigt het arrest van 8 december 2022

¹⁸ GwH, 15 september 2022, nr. 102/2022, motiveringen voor de tweede en de derde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie.

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.

Het behoort dat de vaagheid van de regels geen sancties – met inbegrip van administratieve sancties - van strafrechtelijke aard kunnen veroorloven¹⁹ 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 het bestreden Decreet omdat zij niets kunnen doen opzichts de overheid zonder toestemming van hun cliënt. 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 het bestreden Decreet 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. 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 conculanten naar hun argumenten inzake de rechtsgevolgen van het arrest van 8 december 2022 voor de cliënten (onderdeel d) hierna).

d) Verplichtingen opgelegd aan de cliënten van advocaten.

25. 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 het bestreden Decreet daarom zo worden uitgelegd dat enkel een abstracte melding met een abstract schema moet worden gemeld, dat noch de naam van de advocaat, noch

¹⁹ *Conseil constitutionnel* (fr.), arrest nr. 2017-750 DC dd. 23 maart 2017.

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 concluanten reeds geheel ondergeschikt vorderden in het dispositief van hun Memorie van Antwoord.

26. 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 Hof²⁰ bevestigen dat de effectiviteit van de rechten van verdediging deze geheimhouding vereist en in latere arresten, waaronder het verwijzingsarrest dat in deze zaak 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 bewijs²¹, 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 af luisteren 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.

27. 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 gebruik te maken van een vertrouwelijke communicatie.

²⁰ GwH, 13 juli 2005, nr. 126/2005

²¹ Vb. Kh. Brussel, 28 december 2007, *R.W.*, 2008-2009, nr. 72, p. 204

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 overheid²². In een arrest van 28 januari 2009 oordeelde de Raad van State dat tussen administraties²³ 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 belasting²⁴. 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 wering²⁵.

28. 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

²² 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 begunstigden.

²³ R.v.St., 28 januari 2009, nr. 189.864, *R.W.*, 2009-2010, nr. 73, p. 36

²⁴ 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 concluanten 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.

²⁵ 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.

een onafhankelijk advies te verlenen. Ingevolge de ruimere bescherming die het Belgisch nationaal recht verleent aan de vertrouwelijkheid wordt dit normdoel bevorderd. Immers 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 het bestreden Decreet 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.

29. 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 brengt²⁶.

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 het bestreden Decreet 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 concludanten 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 ontwijing, 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 wissen 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.

Concludanten verzoeken dat het Hof dergelijke verplichting tot wissen 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 het bestreden Decreet oplegt).

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

III. DE TEGENVORDERING TOT HANDHAVING VAN DE GEVOLGEN

30. Concluanten verwijzen naar hun standpunten zoals uiteengezet in hun Memorie van Antwoord. Voor wat betreft de plichten die worden opgelegd aan advocaten en aan hun cliënten laat het arrest van 8 december 2022 niet langer de door het Vlaams Gewest ingeroepen verantwoording toe om de gevolgen van de vernietigde bepalingen te handhaven.

Het voorgehouden normdoel van de bestreden Richtlijn door het Vlaams Gewest wordt immers uitdrukkelijk weerlegd door dit arrest (HvJ, 8 december 2022, § 59). De bestreden Richtlijn kan daarom naar Primair Unierecht niet worden geacht tot doelstelling te hebben de naleving van de kennisgaveplicht in hoofde van advocaten af te dwingen.

Het voortduren van deze plichten opzichts 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 2013²⁷ 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 Hof van Justitie zo heeft beslist “zo het dit nodig oordeelt”²⁸, *quod non* terzake. Rechtszekerheid en -geloofwaardigheid zouden eraan winnen, indien het Hof de criteria op dezelfde manier zou toepassen als het Hof van Justitie²⁹. 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 behoud te wettigen. Zoals hoger gesteld houdt het arrest van 8 december 2022 in dat advocaten aan geen meldplichten opzichts overheden kunnen worden onderworpen door het bestreden Decreet omdat zij niks zelf kunnen beslissen. De accessoria, zijnde de overige plichten (zoals verschoning en kennisgave daarvan), volgen de hoofdzaak (de meldplicht).

31. Zowel de Federale Staat³⁰ als het Vlaams Gewest³¹ 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 opzichts advocaten is

²⁷ HvJ, 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

²⁸ Art. 264, VFEU.

²⁹ Ph. MALHERBE, “Ex nunc in fiscalibus », *JDF* 2022, 27.

³⁰ *Parl. St.*, Kamer, zittingsperiode 2019-2024, Memorie van Toelichting, Doc. 55.00791/001, p. 20-22

³¹ *Parl. St.*, Vlaams Parlement, zittingsperiode 2019-2020, ontwerp van decreet, nr. 322 – 1, p. 20

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.

IV. AANPASSING DISPOSITIEF

32. 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 vierde voorgestelde prejudiciële vraag wordt vervangen door een nieuwe vraag, waarvan de motivering enerzijds peilt naar de gevolgen van de overwegingen van het arrest van 8 december 2022 op de verplichtingen die het bestreden Decreet invoert en anderzijds het Hof van Justitie bevraagt 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 'F') :

« Dienen de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale norm die in de uitvoering die het verleent aan 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, aan advocaten die zijn ingeschreven bij de ordes van die Lidstaat en aan hun cliënten :

- *Verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen de advocaat en diens cliënt te melden?*
- *Het verschoningsrecht voor een advocaat die handelt binnen de perimeter van diens beroep naar nationaal recht om niet zelf te melden, uit te sluiten of te verbinden aan enige verplichting en in het bijzonder een verplichting tot kennisgeving aan diens cliënt van diens meldplicht ingevolge het ingeroepen recht op verschoning?*
- *Aan advocaten verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie met hun cliënt te melden indien hun cliënt hen dat vraagt terwijl naar het nationaal recht van die lidstaat cliënten hun advocaten niet kunnen ontheffen van hun beroepsgeheim en advocaten volgens hun beroepsregels geen gevolg kunnen verlenen aan dergelijke vraag tot 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?»*

33. 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 :

(..)

- 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**, naar recht te zeggen dat deze normen niet worden geschonden voor zover volgend regime dan geldt inzake deze plichten :
 - 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.**

(..)

- Geheel ondergeschikt, in geval van behoud van de gevolgen van vernietigde normen en voor zover als verantwoord vanuit de behouden gevolgen, daarbij te bevelen dat :
 - 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 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 verplichting 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.**

**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 concluanten van het gewijzigd dispositief van hun Memorie van antwoord door :

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

« Dienen de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale norm die in de uitvoering die het verleent aan 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, aan advocaten die zijn ingeschreven bij de ordes van die Lidstaat en aan hun cliënten :

- *Verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie tussen de advocaat en diens cliënt te melden?*

- *Het verschoningsrecht voor een advocaat die handelt binnen de perimeter van diens beroep naar nationaal recht om niet zelf te melden, uit te sluiten of te verbinden aan enige verplichting en in het bijzonder een verplichting tot kennisgave aan diens cliënt van diens meldplicht ingevolge het ingeroepen recht op verschoning?*
- *Aan advocaten verplicht om het bestaan en de inhoud van een communicatie met hun cliënt te melden indien hun cliënt hen dat vraagt terwijl naar het nationaal recht van die lidstaat cliënten hun advocaten niet kunnen ontheffen van hun beroepsgeheim en advocaten volgens hun beroepsregels geen gevolg kunnen verlenen aan dergelijke vraag tot 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 indienen 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?»*
- De invoeging van volgende passages in het dispostif van hun Memorie van antwoord, die deze actualiseren ingevolge het arrest van 8 december 2022 van het Hof van Justitie :

(..)

- 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**, naar recht te zeggen dat deze normen niet worden geschonden voor zover volgend regime dan geldt inzake deze plichten :
 - 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.**

(..)

- Geheel ondergeschikt, in geval van behoud van de gevolgen van vernietigde normen en voor zover als verantwoord vanuit de behouden gevolgen, daarbij te bevelen dat :

- 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 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 verplichting 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, 25 januari 2023,

Met eerbied,

Voor de eisers,

Philippe Malherbe,
advocaat

Kosten :

Pleitzitting Hof van Justitie (cf. Artikel 137 Reglement voor de procesvoering voor het Hof van Justitie en Aanbevelingen aan de partijen HvJ, P.B., 12 februari 2020, L 42/I/1) :

- Trein Brussel – Luxemburg:
- Hotel Luxemburg :
- Beantwoorden vijf vragen Grote Kamer Hof van Justitie, optellen nota voor de tolken die deze antwoorden samenvat, voorbereiding van de pleitzitting en een pleitzitting van 4 uur :
- **Totaal :**

GwH : als naar recht

Bijlagen inzake 7433N :

- *Gevoegd aan het verzoekschrift tot vernietiging :*

Publicatie van de bestreden bepaling in het Belgisch Staatsblad.
Publicatie van de bestreden richtlijn in het Publicatieblad.
- *Gevoegd aan de inventaris inzake de vordering tot schorsing :*
 1. Kopij van het decreet van 26 juni 2020, B.S., 3 juli 2020.
 2. a & b Attesten van de hoedanigheid van advocaat van eisers VERHAEGHE en GOYVAERTS.
 3. Publicatie in het KBO register van de hoedanigheid van algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging BATL.
 4. Statuten van de feitelijke vereniging BATL.
 5. Ledenlijst per 14 oktober 2020 van de feitelijke vereniging BATL.
 6. Arrest van 6 oktober 2020 van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de Franse taal (nog geen Nederlandstalige versie beschikbaar).
- *Gevoegd aan de Memorie van antwoord :*

7. 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.
 8. 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.
 9. Mémoire en intervention van 29 september 2020 voor de Conseil national des barreaux de France in de zaken 7404F, 7408F, 7409N en 7410N betreffende de federale omzettingwet van de bestreden Richtlijn.
- Gevoegd aan de Aanvullende Memorie :
10. Prejudiciële vraag Franse Conseil d'état.
 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 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
 12. Publicatie op website advocatenkantoor Tiberghien over de beschikking Vz. Rb. Antwerpen, 7 januari 2021, zaak nr. 20/80/C
 13. Brussel, 21 december 2021, onuitgegeven, zaak nr. 2021/KR/45 (uittreksels).
-