



Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Below you will find a questionnaire filled in by Sylvie De Raedt, Professor at the *University of Antwerpen*, Jef van Eyndhoven, Attorney at *HCGB Advocaten* and Tomas Martens, Attorney at *Cazimir Advocaten*, all three OPTR National Reporters of Belgium.

This set of questionnaires comprises the National Reporter's assessment of the country's practice during 2024 in protecting taxpayers' rights and the level of fulfilment of the minimum standards and best practices on the practical protection of taxpayers' rights identified by Prof. Dr. Philip Baker and Prof. Dr. Pasquale Pistone at the 2015 IFA Congress on "The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights."

OPTR - 2024 Questionnaire 1 - Country Practice

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD's Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on the practical implementation in domestic law of legal procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in a wide range of situations for the practical protection of taxpayers' rights, as monitored by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

We kindly ask you to assess assertively (yes/no) the level of practical implementation of said procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in your country. When answering, please bear in mind the actual practice regarding each situation, regardless of whether a given procedure, safeguard or guarantee has been formally adopted in your country.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2024, until no later than 10 January 2025. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Sam van der Vlugt
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

Sylvie.deraedt@uantwerpen.be

Reporters' info

Name: *

Sylvie De Raedt, Jef Van Eyndhoven and Tomas Martens

Country: *

Belgium

Affiliation *

☒ Taxpayers / Tax Practitioners

☐ Tax Administration

☐ Judiciary

☐ (Tax) Ombudsperson

☒ Academia

☐ Other:

Questionnaire 1 - Country Practice

Instructions:

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.
2. For assertive questions, please answer with "yes" or "no" by clicking on the corresponding button.
3. For questions that require you to specify a period of time (namely, Q. 26 and Q. 45), please select the time applicable in your country to carry out the procedures indicated in the questions in practice, within the options provided.
4. For questions with more than one possible answer (namely, Q. 56), please check all necessary boxes to reflect better the practical situation of your country regarding the issue, by clicking on them.
5. When completed, please submit the survey.
6. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

7. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.
8. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section.
9. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.
10. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.
11. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1. Do taxpayers have the right to see the information held about them by the tax authority? *

☒ Yes

☐ No

2. If yes, can they request the correction of errors in the information? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

☒ Yes

☐ No

3. Is it possible in your country for taxpayers to communicate electronically with the tax authority? *

☒ Yes

☐ No

4. If yes, are there systems in place to prevent unauthorised access to the channel of communication? *

☒ Yes

☐ No

5. In your country, is there a system of "cooperative compliance" / "enhanced relationship" which applies to some taxpayers only? *

☒ Yes

☐ No

5A. If yes, are there rules or procedures in place to ensure this system is available to all eligible taxpayers on a non-preferential/non discriminatory/non arbitrary basis? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 5)

☐ Yes

☒ No

6. Are compliance obligations imposed on third parties subject to limits that ensure they are necessary and proportionate? *

☐ Yes

☒ No

7. Are there special arrangements for individuals who face particular difficulties (e.g. the disabled, the elderly, other special cases) to receive assistance in complying with their tax obligations? *

☒ Yes

☐ No

7A. Are there special arrangements in circumstances of force majeure? *

☒ Yes

☐ No

7B. If yes to 7A, do said arrangements operate automatically? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 7A)

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 2 - The issue of tax assessment

8. Does a dialogue take place in your country between the taxpayer and the tax authority before the issue of an assessment in order to reach an agreed assessment? *

☒ Yes

☐ No

9. If yes, can the taxpayer request a meeting with the tax officer? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 8)

☒ Yes

☐ No

10. If a systematic error in the assessment of tax comes to light (e.g. the tax authority loses a tax case and it is clear that tax has been collected on a wrong basis), does the tax authority act ex officio to notify all affected taxpayers and arrange repayments to them? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 3 - Confidentiality and data protection

N.B. From 2024 all questions of this area also refer to data protection

11. Is information held by your tax authority automatically encrypted? *

☐ Yes

☒ No

11A. Do data protection rights apply to all information held by tax authorities? *

☒ Yes

☐ No

11B. If yes to 11A, does it include the right to access data and correct inaccuracies? *

☒ Yes

☐ No

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 11A)

11C. If yes to 11A, is all data (at some point) destroyed once its purpose has been fulfilled? *

- ☒ Yes
- ☐ No
- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 11A)

12. Is access to information held by the tax authority about a specific taxpayer accessible only to the tax official(s) dealing with that taxpayer's affairs? *

- ☒ Yes
- ☐ No

13. If yes, must the tax official identify himself/herself before accessing information held about a specific taxpayer? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 12)
- ☒ Yes
- ☐ No

14. Is access to information held about a taxpayer audited internally to check if there has been any unauthorised access to that information? *

- ☒ Yes
- ☐ No

14A. If yes to 14, are victims of an unauthorised disclosure entitled to be informed and paid a *
compensation?

- ☒ Yes
- ☐ No
- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 14)

15. Are there examples of tax officials who have been criminally prosecuted in the last decade for unauthorised access to taxpayers' data? *

- ☐ Yes
- ☒ No

15A. Are tax officials entitled to work remotely? *

- ☒ Yes
- ☐ No

15B. If yes to 15A, are equivalent measures taken to ensure confidentiality and data protection to the ones that apply when the official is working from a tax office? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 15A)

15C. If yes to 15B, are those measures audited? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 15A & 15B)

16. Is information about the tax liability of specific taxpayers publicly available in your country? *

- ☐ Yes
- ☒ No

16A. If yes to 16, is access limited only to those who have a legitimate interest? *

- ☐ Yes
- ☐ No
- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 16)

16B. Can information held by tax authorities be supplied to other authorities? *

- ☒ Yes
- ☐ No

16C. If yes to 16 B, is the supply to other public authorities permitted only when authorised by law and with appropriate safeguards? *

- ☒ Yes
- ☐ No
- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 16B)

17. Is "naming and shaming" of non-compliant taxpayers practised in your country? *

- ☐ Yes
- ☒ No

17A. If yes to 17, is personal data that places the individual at risk not disclosable? *

- ☐ Yes
- ☐ No
- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 17)

18. Is there a system in your country by which the courts may authorise the public disclosure of information held by the tax authority about specific taxpayers (e.g. habeas data or freedom of information)? *

- ☐ Yes
- ☒ No

18A. Is there legislation that protects whistleblowers that disclose confidential information held by revenue authorities (or third parties holding data for tax purposes)? *

☒ Yes

☐ No

19. Is there a system of protection of legally privileged communications between the taxpayer and its advisors? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☒ Yes

☐ No

20. If yes, does this extend to advisors other than those who are legally qualified (e.g. accountants, tax advisors)? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 19)

☒ Yes

☐ No

20A. Are there mandatory disclosure requirements (e.g. mandatory disclosure of tax planning arrangements)? *

☒ Yes

☐ No

20B. If yes to 20A, are those mandatory disclosure obligations so drafted as not to affect the relations with professional advisers? *

☐ Yes

☒ No

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 20A)

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 4 - Normal audits

21. Does the principle ne bis in idem apply to tax audits (i.e. that the taxpayer can only receive one audit in respect of the same taxable period)? *

☐ Yes

☒ No

22. If yes, does this mean only one audit per tax per year? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 21)

☐ Yes

☐ No

23. Does the principle audi alteram partem apply in the tax audit process (i.e. does the taxpayer have to be notified of all decisions taken in the process and have the right to object and be heard before the decision is finalised)? *

☐ Yes

☒ No

23A. If yes to 23, does this principle also apply to online meetings? *

☐ Yes

☐ No

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 23)

24. Does the taxpayer have the right to request an audit (e.g. if the taxpayer wishes to get finality of taxation for a particular year)? *

☐ Yes

☒ No

25. Are there time limits applicable to the conduct of a normal audit in your country (e.g. the audit must be concluded within so many months)? *

☐ Yes

☒ No

26. If yes, what is the normal limit in months? *

 Dropdown

1. There is no limit (click here if you answered "No" to question 25)

2. 1-3 months

3. 4-6 months

4. 7-9 months

5. 10-12 months

6. 13-15 months

7. 16-18 months

8. 19-21 months

9. 22-24 months

10. More than 24 months

27. Does the taxpayer have the right to be represented by a person of its choice in the audit process? *

☒ Yes

☐ No

28. May the opinion of independent experts be used in the audit process? *

☒ Yes

☐ No

29. Does the taxpayer have the right to receive a full report on the conclusions of the audit at the end of the process? *

☒ Yes

☐ No

29A. Once a tax audit is completed, are there rules that prevent further evidence being collected, further arguments being put forward and no further tax charges being brought? *

☐ Yes

☒ No

30. Are there limits to the frequency of audits of the same taxpayer (e.g. in respect to different periods or different taxes)? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 5 - More intensive audits

31. Is the principle nemo tenetur applied in tax investigations (i.e. the principle against self-incrimination)? *

☐ Yes

☒ No

32. If yes, is there a restriction on the use of information supplied by the taxpayer in a subsequent penalty procedure/criminal procedure? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)

☐ Yes

☐ No

33. If yes to nemo tenetur, can the taxpayer raise this principle to refuse to supply basic accounting information to the tax authority? *

- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- ☐ Yes
- ☐ No

34. Is there a procedure applied in your country to identify a point in time during an investigation when it becomes likely that the taxpayer may be liable for a penalty or a criminal charge, and from that time onwards the taxpayer's right not to self-incriminate is recognised? *

- ☐ Yes
- ☒ No

35. If yes, is there a requirement to give the taxpayer a warning that the taxpayer can rely on the right of non-self-incrimination? *

- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 34)
- ☐ Yes
- ☐ No

36. Is authorisation by a court always needed before the tax authority may enter and search premises? *

- ☐ Yes
- ☒ No

37. May the tax authority enter and search the dwelling places of individuals? *

☒ Yes

☐ No

38. Is a court order required before the tax authority can use interception of communications (e.g. telephone tapping or access to electronic communications)? *

☐ Yes

☒ No

38A. Does access to bank information for tax purposes require prior judicial authorisation? *

☐ Yes

☒ No

39. Is there a procedure in place to ensure that legally privileged material is not taken in the course of a search? *

☐ Yes

☒ No

39A. If evidence is collected as a result of a search that was not authorised by the judiciary is ^{*} that evidence admissible?

☒ Yes

☐ No

39B. If digital data is copied or removed, are there provisions to ensure that this does not ^{*} affect the normal operation of the electronic information system?

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? ^{*}

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

40. Is there a procedure for an internal review of an assessment/decision before the taxpayer appeals to the judiciary? *

☒ Yes

☐ No

40A. Do taxpayers have an alternative of taking an appeal to an arbitration tribunal in place of the tax courts? *

☐ Yes

☒ No

41. Does the taxpayer need permission to appeal to the first instance tribunal? *

☐ Yes

☒ No

42. Does the taxpayer need permission to appeal to the second or higher instance tribunals? *

☐ Yes

☒ No

43. Is it necessary for the taxpayer to bring his case first before an administrative court to quash the assessment/decision, before the case can proceed to a judicial hearing? *

☐ Yes

☒ No

44. Are there time limits applicable for a tax case to complete the judicial appeal process? *

☐ Yes

☒ No

45. If yes, what is the normal time it takes for a tax case to be concluded on appeal? *

 Dropdown

1. There is no limit (click here if you answered "No" to question 44)
2. 1-3 months
3. 4-6 months
4. 7-9 months
5. 10-12 months
6. 13-15 months
7. 16-18 months
8. 19-21 months
9. 22-24 months
10. More than 24 months

46. Are there any arrangements for alternative dispute resolution (e.g. mediation or arbitration) before a tax case proceeds to the judiciary? *

☒ Yes

☐ No

46A. Does a taxpayer have the right to request an online hearing or object to it? *

☐ Yes

☒ No

47. Is there a system for the simplified resolution of tax disputes (e.g. by a determination on the file, or by e/filing)? *

☐ Yes

☒ No

48. Is the principle audi alteram partem (i.e. each party has a right to a hearing) applied in all tax appeals? *

☒ Yes

☐ No

49. Does the taxpayer have to pay some/all the tax before an appeal can be made (i.e. solve et repete)? *

☐ Yes

☒ No

50. If yes, are there exceptions recognised where the taxpayer does not need to pay before appealing (i.e. can obtain an interim suspension of the tax debt)? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 49)

☐ Yes

☐ No

51. Does the loser have to pay the costs in a tax appeal? *

☒ Yes

☐ No

52. If yes, are there situations recognised where the loser does not need to pay the costs (e.g. because of the conduct of the other party)? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 51)

☒ Yes

☐ No

53. If there is usually a public hearing, can the taxpayer request a hearing in camera (i.e. not in public) to preserve secrecy/confidentiality? *

☒ Yes

☐ No

54. Are judgments of tax tribunals published? *

☒ Yes

☐ No

55. If yes, can the taxpayer preserve its anonymity in the judgment? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 54)

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

56. Does the principle ne bis in idem apply in your country to prevent either: *

- ☐ The principle does not apply in my country
- ☐ The imposition of a tax penalty and the tax liability
- ☒ The imposition of more than one tax penalty for the same conduct
- ☒ The imposition of a tax penalty and a criminal liability

57. If ne bis in idem is recognised, does this prevent two parallel sets of court proceedings arising from the same factual circumstances (e.g. a tax court and a criminal court)? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 56)
- ☐ Yes
- ☒ No

58. If the taxpayer makes a voluntary disclosure of a tax liability, can this result in a reduced or a zero penalty? *

- ☒ Yes
- ☐ No

58A. Is there a legislative cap to prevent interest, penalties and surcharges to exceed the amount of tax due? *

- ☐ Yes
- ☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 8 - Enforcement of taxes

59. Is a court order always necessary before the tax authorities can access a taxpayer's bank *
account or other assets?

☐ Yes

☒ No

60. Does the taxpayer have the right to request a deferred payment of taxes or a payment in *
instalments (perhaps with a guarantee)?

☒ Yes

☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 9 - Cross-border situations

61. Does the taxpayer have the right to be informed before information relating to him is exchanged in response to a specific request? *

☐ Yes

☒ No

62. Does the taxpayer have a right to be informed before information is sought from third parties in response to a specific request for exchange of information? *

☐ Yes

☒ No

63. If no to either of the previous two questions, did your country previously recognise the right of taxpayers to be informed and was such right removed in the context of the peer review by the Forum on Transparency and Exchange of Information? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to either question 61 or question 62)

☐ Yes

☐ No

64. Does the taxpayer have the right to be heard by the tax authority before the exchange of information relating to him with another country? *

☐ Yes

☒ No

65. Does the taxpayer have the right to challenge before the judiciary the exchange of information relating to him with another country? *

☒ Yes

☐ No

65A. If information is sought from a third party, does that third party have the right to challenge the legality of the request before the judiciary? *

☒ Yes

☐ No

65B. Is exchange of information prohibited with any state if it is foreseeable that the data would be used in a way that is repressive or that it would undermine the protection of fundamental rights? *

☐ Yes

☒ No

66. Does the taxpayer have the right to see any information received from another country that relates to him? *

☒ Yes

☐ No

66A. In the event of a leak of confidential information, is exchange of information with that state suspended? *

☐ Yes

☒ No

66B. Are there time-limits after which data that has been exchanged are to be destroyed or anonymously archived? *

☒ Yes

☐ No

67. Does the taxpayer have the right in all cases to require a mutual agreement procedure is initiated? *

☐ Yes

☒ No

68. Does the taxpayer have a right to see the communications exchanged in the context of a mutual agreement procedure? *

☐ Yes

☒ No

68A. Does a taxpayer have a right to be given a statement of reasons how a solution was reached through mutual agreement procedures? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 10 - Legislation

69. Is there a prohibition on retrospective tax legislation in your country? *

☐ Yes

☒ No

70. If no, are there restrictions on the adoption of retrospective tax legislation in your country? *

☐ Not applicable (click here if you answered "Yes" to question 69)

☒ Yes

☐ No

71. Is there a procedure in your country for public consultation before the adopting of all (or most) tax legislation? *

☐ Yes

☒ No

72. Is tax legislation subject to constitutional review which can strike down unconstitutional laws? *

☒ Yes

☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 11 - Revenue practice and guidance

73. Does the tax authority in your country publish guidance (e.g. revenue manuals, circulars, etc.) as to how it applies your tax law? *

☒ Yes

☐ No

74. Does your country have a generalised system of advanced rulings available to taxpayers? *

☒ Yes

☐ No

75. If yes, is it legally binding? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 74)

☒ Yes

☐ No

76. If a binding ruling is refused, does the taxpayer have a right to appeal? *

☒ Yes

☐ No

77. If your country publishes guidance as to how it applies your tax law, can taxpayers acting in good faith rely on that published guidance (i.e. protection of legitimate expectations)? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 76)

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

78. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☒ Yes

☐ No

79. If yes, are its provisions legally effective? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

☒ Yes

☐ No

80. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? *

☒ Yes

☐ No

81. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)

☒ Yes

☐ No

82. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)

☒ Yes

☐ No

83. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☒ Yes

☐ No

84. If yes, are its provisions legally effective? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)
- ☒ Yes
- ☐ No

85. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? *

- ☒ Yes
- ☐ No

86. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 85)
- ☒ Yes
- ☐ No

87. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- ☒ Yes
- ☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 13 - Artificial Intelligence (AI)/Automated Analytical Systems (AAS)

88. Are taxpayers who are subject to a tax compliance procedure that involves AI/AAS informed of that fact? *

☐ Yes

☒ No

☐ Not applicable (in case no AI/AAS is used)

89. In communications between a tax authority and a taxpayer that employs AI/AAS, is it stated that the tax authorities is represented only by a machine? *

☐ Yes

☐ No

☒ Not applicable

90. If a decision relating to tax administration has been taken by the use of AI/AAS, is the taxpayer provided with basic details of the procedure applied? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable

91. Do the tax authorities publish details of the type of AI/AAS employed with specific information about the purpose for which they are used? *

- ☐ Yes
- ☒ No

92. Does a system exist for voluntary registration of AI/AAS? *

- ☐ Yes
- ☒ No

93. If yes to 92, does the tax authority register all AI/AAS tools or algorithms with that system? *

- ☐ Yes
- ☐ No
- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 92)

94. Are decisions that may have a significant impact on a taxpayer taken exclusively by AI/AAS? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable

95. If decisions impacting a taxpayer are taken by AI/AAS, are they overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified? *

- ☒ Yes
- ☐ No
- ☐ Not applicable

96. If an audit employs material generated by AI/AAS, is that material available to taxpayers and their advisors? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable

97. If yes to 96, is an explanation provided and does the taxpayer have an effective remedy against unlawful or inaccurate use of AI/AAS? *

- ☐ Yes
- ☐ No
- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to Question 96)

98. Do tax authorities publish guidance notes explaining the way in which they use AI/AAS? *

- ☐ Yes
- ☒ No

99. If revenue authorities use AI/AAS, do they publish guidelines and points of contact for taxpayers who have questions or concerns about those procedures? *

- ☐ Yes
- ☒ No
- ☐ Not applicable

100. Does the tax administration appoint a senior official with overriding responsibility for AI/AAS in the tax administration? *

- ☒ Yes
- ☐ No
- ☐ Not applicable

Google Forms

OPTR - 2024 Questionnaire 2 - Standards of Protection

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on developments occurred in 2024 regarding the implementation of 57 minimum standards and 44 best practices, distributed into 86 benchmarks, for the practical protection of taxpayers' rights as monitored by the OPTR.

We kindly ask you to provide an impartial, non-judgmental summary of events occurred in 2024 that in your opinion affect the level of compliance of a given minimum standard/best practice in your country. These events may include, without limitation, legislation enacted, administrative rulings and/or circulars issued, case law and tax administration practices implemented, among others, as requested by this form.

In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials, and provide full details for identifying the documents related to the reported developments. Either a (soft) copy or internet links to make said documents available (and therefore, quotable) are greatly appreciated.

You are also kindly required to assess whether the events you described represent either a step towards or a step away from the practical implementation of the given minimum standard/best practice in your country. Full instructions are provided below.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2024, until no later than 10 January 2025. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Sam van der Vlugt
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

Sylvie.deraedt@uantwerpen.be

Reporters' info

Name: *

Sylvie De Raedt, Jef Van Eyndhoven and Tomas Martens

Country: *

Belgium

Affiliation *

☒ Taxpayers / Tax Practitioners

☐ Tax Administration

☐ Judiciary

☐ (Tax) Ombudsperson

☒ Academia

☐ Other:

Instructions

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.

2. All questions are two or three-tiered (namely, either with parts "MS" and/or "BP", and "S"). They comprise a minimum standard (MS) and /or a best practice (BP), and a "summary of relevant facts in 2024" (S). The latter is a space for providing a summarized account on facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way.

3. Please Indicate, by clicking on the corresponding button, whether there was an improvement or a

decrease of the level of compliance of the relevant standard/best practice in your country in 2024. If there were no changes, please indicate so by clicking on the corresponding button.

4. In ALL cases where an assessment of either improvement or decrease is reported, please refer the relevant novelties in the space provided under "summary of relevant facts in 2024", for each question. Please give a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. In case there is nothing to report for a given minimum standard/best practice, please answer "no changes".

5. If any, make additional, non-judgmental commentaries at the space provided under "summary of relevant facts in 2024".

6. In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org.

7. When completed, please submit the survey.

8. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

9. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

10. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section. This survey has 12 sections, as many as those identified by Baker and Pistone in their 2015 IFA General Report.

11. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

12. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

13. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's
legislation regarding this matter. Technically accurate translations

of such material into English, if possible, would be very appreciated.
Thank you.

1 (MS). Implement safeguards to prevent impersonation when issuing a unique identification number *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

1. (BP) Methods of identifying taxpayers should employ the highest levels of identification security, including dual authentication (without imposing an excessive burden on taxpayers to log in when accessing private information or engaging in communication with the revenue authorities) *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

1 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

2 (MS). The system of taxpayer identification should take account of religious sensitivities *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

2 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

3 (MS). Impose obligations of confidentiality on third parties with respect to information gathered by them for tax purposes *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

3 (BP). Where tax is withheld by third parties, the taxpayer should be excluded from liability if ^{*} the third party fails to pay over the tax

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

3 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

4 (MS). Where pre/populated returns are used, these should be sent to taxpayers to correct ^{*} errors.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

4 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

5 (MS). Provide a right to access to taxpayers to personal information held about them, and a right to correct inaccuracies. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

5 (BP). Publish guidance on taxpayers' rights to access information and correct inaccuracies *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

5 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

6 (MS). Where communication with taxpayers is in electronic form, institute systems to prevent impersonation or interception *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

6 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

7 (MS). Where a system of "cooperative compliance" operates, ensure it is available on a non-discriminatory and voluntary basis *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

7 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

8 (MS). Provide assistance for those who face difficulties in meeting compliance obligations, including those with disabilities, those located in remote areas, and those unable or unwilling to use electronic forms of communication *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

8 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

9 (MS). Compliance obligations on third parties should only be imposed where necessary and in all cases the burden imposed on third parties should be proportionate and not excessive *

- ☒ No Changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

9 (S). Summary of relevant facts in 2024.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

10 (MS). In circumstances of force majeure (e.g. pandemics / natural disasters), mechanisms should automatically apply to relieve taxpayers of compliance obligations that have become excessively difficult due to the circumstances. The point at which such circumstances start to apply and cease to apply should be clearly and publicly announced *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

10 (S). Summary of relevant facts in 2024.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

11 (BP). Tax compliance obligations should be designed so as to ensure that taxpayers can fulfil their compliance obligations without excessive cost and without the compulsory use of a tax agent, due regard being had to the type of taxpayer (individual / corporate / others) and to the complexity of the taxpayer's tax affairs *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

11 (S). Summary of relevant facts in 2024.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

12 (MS). Compliance obligations on third parties should only be imposed where necessary *
and in all cases the burden imposed on third parties should be proportionate and not excessive

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

12 (S). Summary of relevant facts in 2024.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 2 - The issue of tax assessment

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's
legislation regarding this matter. Technically accurate translations
of such material into English, if possible, would be very appreciated.
Thank you.

13 (BP). Establish a constructive dialogue between taxpayers and revenue authorities to ensure a fair assessment of taxes based on equality of arms *

☐ No changes

☒ Shifted away

☐ Shifted towards

13 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In a decision of the Belgian Court of Cassation of January 15, 2024, it was decided that the tax official deciding on the complaint of a taxpayer regarding his tax assessment, can maintain the tax assessment but correct the motivation of the tax official with regard to the tax assessment period. The taxpayer argued that the notice of amendment to the tax return, should be validly motivated, and thus cite the correct legal provision regarding the extended assessment period under which the tax was validly imposed. The taxpayer therefor argued that the administrative decision regarding the objection to that tax cannot apply any assessment period other than the one specified in the notice of amendment. The Court of Cassation rejected this argument. This decision therefor reduces the possibility to have a dialogue on this specific element with the tax administration. .

14 (BP). Use e-filing to speed up assessments and correction of errors, particularly systematic errors

★

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

14 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

15 (MS). Where a tax assessment indicates a repayment is due, that repayment should be made without undue delay or unnecessary formalities. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

15 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 3 - Confidentiality and data protection

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

16 (MS). Provide a specific legal guarantee for confidentiality and data protection, with sanctions for officials who make unauthorised disclosures (and ensure sanctions are enforced).

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

16 (MS). Encrypt information held by a tax authority about taxpayers to the highest level attainable.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

16 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

17 (MS). Introduce an offence for tax officials covering up unauthorised disclosure of confidential information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

17 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

18 (MS). Restrict access to data to those officials authorised to consult it. For encrypted data, use digital access codes. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

18 (MS). Ensure an effective fire-wall to prevent unauthorised access to data held by revenue authorities. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

18 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

19 (MS). Data protection rights apply to all information held by tax authorities. This includes rights to access data and correct inaccuracies and the destruction (or anonymous archiving) of all data once its purpose has been fulfilled. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

19 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

20 (MS). Audit data access periodically to identify cases of unauthorised access. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

20 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

21 (MS). Introduce administrative measures emphasizing confidentiality to tax officials. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

21 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

22 (MS). Where tax officials are permitted to work remotely (e.g. from home), equivalent measures should be taken to ensure confidentiality and data protection as if the official were working from a tax office. The measures taken to ensure confidentiality and data protection should be audited on a regular basis. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

22 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

23 (MS). Appoint data protection/privacy officers at senior level and local tax offices. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

23 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

24 (MS). If a breach of confidentiality occurs, investigate fully with an appropriate level of seniority by independent persons (e.g. judges). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

24 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

25 (MS). Introduce an offence for tax officials and others covering up unauthorised disclosure of confidential information

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

25 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

26 (MS). Taxpayers who are victims of unauthorised disclosure of confidential information *
should be entitled: a) to be informed as soon as possible of the unauthorised disclosure; and
b) to full compensation, including damages (in cases where tax authorities and third parties
have not maintained adequate standards of data protection).

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

26 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

27 (MS). Exceptions to the general rule of confidentiality should be explicitly stated in the *
law, narrowly drafted and interpreted. Data held by tax authorities (or third parties for tax
purposes) should only be accessible to those who can show a legitimate interest in access to
that data

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

27 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

28 (MS). Information held by a tax authority (or by third parties for tax purposes) should not be supplied to other public authorities unless the transfer is authorised by law and there are appropriate safeguards (e.g. a requirement of judicial authorisation). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

28 (BP). Require judicial authorisation before any disclosure of confidential information by revenue authorities *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

28 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

29 (MS). If "naming and shaming" is employed, ensure adequate safeguards (e.g. judicial authorisation after proceedings involving the taxpayer). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

29 (BP). If "naming and shaming" is employed by any governmental body on the basis of tax information, then personal data that places the individual at risk (e.g. the individual's home address) should not be disclosed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

29 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

30 (BP). Legislation should protect whistleblowers in appropriate cases (including where the information disclosed demonstrates that a crime has been committed), in particular where the whistleblower discloses breaches of confidentiality and data protection by revenue authorities (and by third parties holding data for tax purposes). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

30 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

31 (MS). No disclosure of confidential taxpayer information to politicians, or where it might be * used for political purposes.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

31 (BP). Parliamentary supervision of revenue authorities should involve independent * officials, subject to confidentiality obligations, examining specific taxpayer data, and then reporting to Parliament.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

31 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

32 (MS). Freedom of information legislation should allow a taxpayer to access information relevant to the tax system and how it impacts on that taxpayer (including all information about themselves). However, access to information by third parties should be subject to stringent safeguards: only if an independent tribunal concludes that the public interest in disclosure outweighs the right of confidentiality, and only after a hearing where the taxpayer has an opportunity to be heard. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

32 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

33 (MS). If published, tax rulings should be anonymised and details that might identify the taxpayer removed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

33 (BP). Anonymised tax rulings should be published to allow taxpayers to understand administrative practices. This should be subject to exceptions where publication would be potentially damaging to the taxpayer concerned *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

33 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

34 (BP). Anonymise all tax judgments and remove details that might identify the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

34 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

35 (MS). Legal professional privilege should apply to tax advice. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☐ No changes
- ☐ Shifted away
- ☒ Shifted towards

35 (BP). Privilege from disclosure should apply to all tax advisors (not just lawyers) who supply similar advice to lawyers. Information imparted in circumstances of confidentiality may be privileged from disclosure. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

35 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

36 (MS). Where tax authorities enter premises which may contain privileged material, arrangements should be made (e.g. an independent lawyer) to protect that privilege. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

36 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

37 (MS). Mandatory disclosure requirements (if adopted) should be clearly drafted and only * apply to cases in which such disclosure is strictly necessary and proportionate. The disclosure obligation should not operate to adversely affect the relationship with professional advisors and other third parties to a disproportionate extent.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

37 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 4 - Normal audits

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated.

Thank you.

38 (MS). Audits should respect the following principles: (i) Proportionality. (2) Ne bis in idem * (prohibition of double jeopardy). (3) Audi alteram partem (right to be heard before any decision is taken). (4) Nemo tenetur se detegere (principle against self/incrimination). Tax notices issued in violation of these principles should be null and void.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

38 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

39 (MS). In application of proportionality, tax authorities may only request for information that * is strictly needed, not otherwise available, and must impose least burdensome impact on taxpayers.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

39 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

40 (BP). In application of ne bis in idem the taxpayer should only receive one audit per taxable period, except when facts that become known after the audit was completed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shift away
- ☐ Shift towards

40 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

41 (MS). In application of audi alteram partem, taxpayers should have the right to attend all relevant meetings with tax authorities (assisted by advisors), the right to provide factual information, and to present their views before decisions of the tax authorities become final. This should apply equally to on-line meetings. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

41 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

42 (MS). In application of nemo tenetur, the right to remain silent should be respected in all tax audits. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

42 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

43 (BP). Tax audits should follow a pattern that is set out in published guidelines. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

43 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

44 (BP). A manual of good practice in tax audits should be established at the global level. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

44 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

45 (BP). Taxpayers should be entitled to request the start of a tax audit (to obtain finality). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

45 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

46 (MS). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should inform the taxpayer

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

46 (BP). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should hold an initial meeting with the taxpayer in which they spell out the aims and procedure, together with timescale and targets. They should then disclose any additional evidence in their possession to the taxpayer.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

46 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

47 (MS). Taxpayers should be informed of information gathering from third parties. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

47 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

48 (MS). For normal audits there should be a limitation period for the start of the audit; this should only be extended where information comes to light that could not reasonably have been obtained previously. Once an audit has commenced, it should be conducted with a view to achieving certainty and finality as soon as reasonable, and adequate resources should be devoted to achieving that objective. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

48 (BP). Reasonable time limits should be fixed for the conduct of audits. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

48 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

49 (MS). Technical assistance (including representation) should be available at all stages of the audit by experts selected by the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

49 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

50 (MS). The completion of a tax audit should be accurately reflected in a document, notified * in its full text to the taxpayer.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

50 (BP). The drafting of the final audit report should involve participation by the taxpayer, * with the opportunity to correct inaccuracies of facts and to express the taxpayer's view.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

50 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

51 (MS). Once a tax audit is completed, no further evidence should be collected or included, * no further arguments brought forward by the tax authorities, and no further tax charges brought, unless in exceptional circumstances (e.g. where information comes to light that the taxpayer has concealed).

- ☐ No changes
- ☒ Shifted away
- ☐ Shifted towards

51 (BP). Following an audit, a report should be prepared even if the audit does not result in * additional tax or refund.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

51 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Belgian Court de Cassation decided in its judgment of June 6, 2024 that, because taxes are of public order, the judge must decide on the existence of the tax liability, both in fact and in law, when invited to do so by the claims made by the parties. In this context, the judge is not bound by the legal grounds upon which the administration based its tax assessment and must rule on the other grounds presented by the administration to justify the levy.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 5 - More intensive audits

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's
legislation regarding this matter. Technically accurate translations of
such material into English, if possible, would be very appreciated.
Thank you.

52 (BP). More intensive audits should be limited to the extent strictly necessary to ensure an effective reaction to non-compliance. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

52 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

53 (MS). If there is point in an audit when it becomes foreseeable that the taxpayer may be liable for a penalty or criminal charge, from that time the taxpayer should have stronger protection of his right to silence, and statements from the taxpayer should not be used in the audit procedure. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

53 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

54 (MS). Entering premises should be authorised by the judiciary. Judicial supervision of the search should be available at all times. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

54 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

55 (MS). Authorisation within the revenue authorities should only be in cases of urgency, and subsequently reported to the judiciary for ex-post ratification. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

55 (BP). Evidence obtained as a result of a search that was not authorised by the judiciary should not be admissible. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

55 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

56 (MS). Inspection of the taxpayer's home should require authorisation by the judiciary and only be given in exceptional cases. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

56 (BP). Where tax authorities intend to search the taxpayer's premises, the taxpayer should be informed and have an opportunity to appear before the judicial authority, subject to exception where there is evidence of danger that documents will be removed or destroyed. *

- ☐ No changes
- ☐ Shifted away
- ☒ Shifted towards

56 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In its judgment of October 3, 2024, the Belgian Court de Cassation decided that measure of unannounced control provided for in Article 319 of the Income Tax Code and Article 63 of the VAT Code, which requires officials to be equipped with their appointment letter, must be distinguished from the obligation of the taxpayer to present all books and documents, as stipulated by the other aforementioned provisions, upon request of the tax administration. The Court confirmed clarified that the taxpayer's consent to present their books and documents does not imply granting access to their professional premises.

57 (BP). Access to bank information for tax purposes (including automatically-supplied information) should require judicial authorisation. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

57 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

58 (MS). Authorisation by the judiciary should be necessary for the interception of telephone communications and monitoring of internet access. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

58 (BP). Specialised offices within the judiciary should be established to supervise the interception of telephone communications and monitoring of internet access. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

58 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

59 (MS). Seizure of documents or data held on computer drives should be subject to a requirement to give reasons why seizure is indispensable, and to fix the time when the documents and data will be returned; seizure should be limited in time. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

59 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

60 (BP). If data are held on a computer hard drive, then a backup should be made in the presence of the taxpayer's advisors and the original left with the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

60 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

61 (BP). If digital data is copied or removed, it should be done in a way that does not prevent or affect the normal operations of the electronic information system. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

61 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

62 (MS). Where invasive techniques are applied, they should be limited in time to avoid a disproportionate impact on taxpayers. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

62 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

63 (BP). E-filing of requests for internal review to ensure the effective and speedy handling of * the review process.

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

63 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

64 (MS). The right to appeal should not depend upon prior exhaustion of administrative reviews. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

64 (BP). Taxpayers may have an alternative of taking an appeal to an arbitration tribunal in place of the tax courts. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

64 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

65 (MS). Taxpayers should have a remedy to accelerate or terminate (including through reference to mediation or ADR) reviews and appeals in cases of excessive delay. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

65 (BP). Reviews and appeals should not exceed two years. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

65 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

66 (MS). Audi alteram partem should apply in administrative reviews and judicial appeals. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

66 (BP). The review or appeal of tax decisions should not place on the taxpayer an excessive or impossible burden of evidence. This should apply, in particular, where the burden is on the taxpayer to prove a negative (e.g. to prove the absence of motive) or to prove facts that occurred significantly in the past (e.g. more than 10 years previously). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

66 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

67 (MS). Where tax must be paid in whole or in part before an appeal, there must be an effective mechanism for providing interim suspension of payment. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

67 (BP). An appeal should not require prior payment of tax in all cases. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

67 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

68 (BP). The state should bear some or all of the costs of an appeal, whatever the outcome. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

68 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

69 (MS). Legal assistance should be provided for those taxpayers who cannot afford it. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

69 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

70 (MS). Taxpayers should have the right to request the exclusion of the public from a tax appeal hearing. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

70 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

71 (MS). Taxpayers should have the right to request an online hearing or to object to an online hearing. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

71 (MS). Tax judgments should be published. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

71 (BP). If tax judgments are published, the taxpayer should be able to ensure anonymity (or at least the removal of confidential information). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

71 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

72 (MS). Proportionality and ne bis in idem should apply to tax penalties. *

☐ No changes

☒ Shifted away

☐ Shifted towards

72 (BP). The cumulative effect of penalties, interest and surcharges should not exceed the amount of tax due (and should only reach this amount in cases of the most serious violations). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

72 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Belgian VAT legislation allows the tax administration to impose a fine when a taxpayer fails to register as a VAT taxpayer and does not file periodic returns. The accumulation of these fines was questioned by the taxpayer, as the Belgian tax legislation excludes a cumulation of sanctions when an infringement of the obligation to comply coincides with an infringement of the invoicing obligation or the obligation to prepare an import document. Such an exclusion of cumulation does not exist for a taxpayer who fails to register and fails to file periodic returns. The Belgian Constitutional Court decided however in its decision of July 18, 2024 that the Belgian law is compatible with the constitutional principle of equality, insofar as the law is interpreted as such that the judge is allowed to exercise full jurisdictional control over the decision to impose fiscal penalties (and is thus allowed to verify whether the administration's decision is legally and factually justified and whether the general principles, including the principle of proportionality, have been respected).

73 (BP). Where administrative and criminal sanctions may both apply, only one procedure and one sanction should be applied. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

73 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

74 (BP). Voluntary disclosure should lead to reduction of penalties. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

74 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

75 (MS). Sanctions should not be increased simply to encourage taxpayers to make voluntary disclosures. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

75 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 8 - Enforcement of taxes

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

76 (MS). Collection of taxes should never deprive taxpayers of their minimum necessary for living. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

76 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

77 (BP). Authorisation by the judiciary should be required before seizing assets or bank accounts *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

77 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

78 (MS). Taxpayers should have the right to request delayed payment of arrears. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

78 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

79 (BP). Bankruptcy of taxpayers should be avoided, by partial remission of the debt or structured plans for deferred payment. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

79 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

80 (MS). Temporary suspension of tax enforcement should follow natural disasters. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

80 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 9 - Cross-border situations

Please provide separately (via optr@ibfd.org)

an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated.

Thank you.

81 (MS). The requesting state should notify the taxpayer of cross-border requests for information, unless it has specific grounds for considering that this would prejudice the process of investigation. The requested state should inform the taxpayer unless it has a reasoned request from the requesting state that the taxpayer should not be informed on grounds that it would prejudice the investigation. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

81 (BP). The taxpayer should be informed that a cross-border request for information is to be made. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

81 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

82 (MS). The taxpayer should have a right to bring a legal challenge to test the legality of the request for exchange of information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

82 (BP). Where a cross-border request for information is made, the requested state should also be asked to supply information that assists the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

82 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

83 (BP). Provisions should be included in tax treaties setting specific conditions for exchange *
of information.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

83 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

84 (MS). If information is sought from third parties, judicial authorisation should be *
necessary and the third party should have a right to bring a legal challenge to test the legality
of the request for exchange of information (on the same grounds as the taxpayer).

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

84 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

85 (MS). In the case of exchange of information on request, the taxpayer should be given access to information received by the requesting state (unless there are good justifications for not doing so). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

85 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

86 (BP). Information should not be supplied in response to a request where the originating cause was the acquisition of stolen or illegally obtained information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

86 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

87 (BP). A requesting state should provide confirmation of confidentiality to the requested state. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

87 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

88 (MS). A state should not be entitled to receive information if it is unable to provide independent, verifiable evidence that it observes high standards of data protection. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

88 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

89 (MS). In the event of a leak of confidential information or data held by the tax authority of a requesting state, all exchange of information with that state should be suspended until verifiable evidence has been provided that the cause of the leak has been permanently rectified. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

89 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

90 (MS). Data protection safeguards should apply to all exchanges of information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

90 (BP). For automatic exchange of financial information, the taxpayer should be notified of the proposed exchange in sufficient time to exercise data protection rights. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

90 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

91 (MS). The taxpayer should be notified of an exchange of information and given sufficient time to exercise data protection rights (including the right to correct inaccurate data). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

91 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

92 (MS). Time limits should apply to the retention of data that is exchanged (and the data should be destroyed or anonymously archived within this time limit). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

92 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

93 (MS). No exchange of information should be permitted with respect to any state if it is reasonably foreseeable that the recipient state will use the data in a way that is repressive or that would undermine the protection of fundamental rights. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

93 (BP). No exchange of information should be permitted with respect to any state if that state does not guarantee adequate data protection in its law and in practice. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

93 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

94 (MS). Taxpayers should have a right to request initiation of mutual agreement procedure. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

94. (BP). Where mutual agreement procedure (or arbitration following mutual agreement procedure) reaches a solution or fails to reach a solution, the taxpayer should be given a statement of reasons how that solution was reached (or why no solution was reached). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

94 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

95 (MS). Taxpayers should have a right to participate in mutual agreement procedure by being heard and being informed as to the progress of the procedure. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

95 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 10 - Legislation

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

96 (MS). Retrospective tax legislation should only be permitted in limited circumstances which are spelt out in detail (and that respect the rule of law and the principle of legitimate expectation). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

96 (BP). Retrospective tax legislation should ideally be banned completely. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

96 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

97 (BP). Public consultation should precede the making of tax policy and tax law. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

97 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

98 (MS). All tax legislation should be reviewed on a regular basis to ensure that it supports the gradual realisation of the rights set out in the International Covenant on Economic Social and Cultural rights. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

98 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

99 (MS). All tax legislation should be reviewed on a regular basis to ensure that it is consistent with the realisation of the UN Sustainable Development Goals.

*

- ☒ No changes.
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

99 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 11 - Revenue practice and guidance

Please provide separately (via optr@ibfd.org)
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's
legislation regarding this matter. Technically accurate translations
of such material into English, if possible, would be very appreciated.
Thank you.

100 (MS). Taxpayers should be entitled to access all relevant legal material, comprising
legislation, administrative regulations, rulings, manuals and other guidance. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

100 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

101 (MS). Where legal material is available primarily on the internet, arrangements should be made to provide it to those who do not have access to the internet. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

101 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

102 (MS). Where a state has a system of advance rulings, they should be binding on the tax ^{*} authorities (unless based on an incorrect presentation of the relevant circumstances).

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

102 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

103 (MS). Where a taxpayer relies upon published guidance of a revenue authority which ^{*} subsequently proves to be inaccurate, changes should apply only prospectively.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

103 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

Please provide separately (via optr@ibfd.org)

an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

104 (MS). Adoption of a charter or statement of taxpayers' rights should be a minimum standard. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

104 (BP). A separate statement of taxpayers' rights under audit should be provided to taxpayers who are audited. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

104 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

105 (BP). A charter or statement of taxpayers' rights should be legally enforceable. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

105 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

106 (BP). A taxpayer advocate or ombudsman should be established to scrutinise the operations of the tax authority, handle specific complaints, and intervene in appropriate cases. Best practice is the establishment of a separate office within the tax authority but independent from normal operations of that authority. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

106 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

107 (BP). The organisational structure for the protection of taxpayers' rights should operate at local level as well as nationally. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

107 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 13 - Artificial intelligence / Automated analytical systems

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

108 (MS). All taxpayers who are subject to a tax compliance procedure that involves artificial intelligence or automated analytical systems should be informed that such procedures will be applied. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

108 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

109 (MS). All communications between a tax authority and a taxpayer that employ artificial intelligence / automated analytical systems (e.g. via “chatbots” or automated correspondence) should state whether the tax authority is represented only by a machine or whether there is (or has been) human intervention. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

109 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

110 (MS). Where any decision relating to tax administration has been taken in respect of a taxpayer by the use of artificial intelligence / automated analytical systems, the taxpayer should be informed of that fact together with basic details of the procedure that has been applied. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

110 (BP). Where any decision relating to tax administration has been taken in respect of a taxpayer by the use of artificial intelligence / automated analytical systems, the taxpayer should be given full details of the criteria and algorithms that were used to reach that decision. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

110 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

111 (BP). Tax authorities should publish details of the types of artificial intelligence / automated analytical systems employed by the revenue authority with specific details about the purposes for which the artificial intelligence / automated analytical systems are being used. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

111 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

112 (BP). Where a system exists for voluntary registration of artificial intelligence / automated analytical systems tools or algorithms the tax authority should register all such tools and algorithms it employs. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

112 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

113 (MS). No decisions that may have a significant impact on a taxpayer may be taken exclusively by artificial intelligence/automated analytical systems. All decisions affecting a taxpayer should be overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified. This applies both to decisions by the tax authorities and by judicial authorities. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

113 (BP). No decisions impacting a taxpayer should be taken exclusively by artificial intelligence / automated analytical systems. All decisions affecting a taxpayer should be overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified. This applies both to decisions by the tax authorities (in connection with audits and reviews) and by judicial authorities. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

113 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

114 (MS). When an audit (or a more intense audit) employs any material generated by artificial intelligence / automated analytical systems, the material generated should be made available to taxpayers and their advisers, together with an explanation of how the material was derived by artificial intelligence / automated analytical systems. The taxpayer's legal remedies should be effective against unlawful or inaccurate use of artificial intelligence / automated analytical systems. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

114 (BP). Where artificial intelligence / automated analytical systems are to be employed by a tax authority (e.g. to identify under-declarations or evasion of tax), any taxpayers who may be impacted (which may include all taxpayers) should be given prior warning of the proposed action and given an opportunity to make voluntary disclosure (without any additional potential penalty). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

114 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

115 (MS). All revenue authorities should publish guidance notes explaining the ways in which they use artificial intelligence / automated analytical systems in connection with tax compliance and administration, together with guidelines for the use of those procedures and points of contact for taxpayers who have questions or concerns about those procedures. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

115 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

116 (MS). Algorithms used by tax authorities should not use criteria that are foreseeably likely to have a discriminatory or distortive or disproportionate effect on the decisions taken as a consequence of the use of those algorithms. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

116 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

117 (MS). Where the use of artificial intelligence / automated analytical systems by a tax authority risks infringing any fundamental rights (e.g. the right to privacy) additional safeguards for those should be required. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

117 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

118 (MS). All tax administrations should appoint a senior official with overriding responsibility *
for the use of artificial intelligence / automated analytical systems in tax administration by
that tax authority.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

118 (S). Summary of relevant facts in 2024

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

Dear Cristian,

Indeed, we did not provide any resources with regard to the reported “shift towards” related to the professional privilege. Thank you for pointing that out and excuse me for the confusion.

Included you can the judgment of the Court of Appeal in Ghent of June 25, 2024 on this topic.

Although my colleagues and myself first decided to report this “shift towards”, I hesitated to include this judgment because the decision demonstrates a positive shift that is going on for some years now in Belgium, and is therefore not really new. Because of this, I finally decided not to include the judgement, as this shift has been reported in previous editions, but forgot to adapt the reported “shift towards”.

However, the judgement in itself interesting, so I send it to you anyway.

Here is the summary of the judgement:

“Under Belgian income tax law, it is stipulated that when a taxpayer who is subject to a tax audit invokes professional secrecy, the tax administration is obliged to request the intervention of the disciplinary authority (Article 334 of the 1992 Income Tax Code). The disciplinary authority assesses whether, and to what extent, the investigative actions of the tax administration are compatible with the respect for professional secrecy.

In a case before the Court of Appeal in Ghent, the tax administration conducted a tax visit at a company during which they attempted to copy the company's accounting records and the taxpayer's mailboxes. The taxpayer objected to the inspection and copying of certain documents, arguing that these contained confidential correspondence with their lawyer and other tax advisors.

The tax administration argued before the Court of Appeal that Article 334 of the 1992 Income Tax Code only applies to legal subjects with a legally sanctioned obligation of confidentiality, such as lawyers, and not to the taxpayer, who cannot be penalized for violating professional secrecy.

The court ruled that, based on Articles 6 and 8 of the ECHR, professional secrecy under Belgian law also applies to the relationship of trust between clients and practitioners of other professions subject to professional secrecy, such as accountants and tax advisors. Furthermore, the court held that the protection of professional secrecy is linked to specific documents and must be respected regardless of where these documents are found and irrespective of who is the subject of the audit.”

Hope this is helpful for the analysis.

Best regards,

Sylvie De Raedt

Dear National Reporters of Belgium, (dear Prof. De Raedt, Mr. van Eyndhoven and Mr. Martens)

I hope this email finds you well. Once again, thank you very much for completing the questionnaires.

The OPTR Scientific Coordinator reviewed your responses, and he still requests some extra information regarding some of your answers.

Under Question 35 of Question 2, you report a ‘shift towards’ the idea that legal professional privilege should apply to tax advice, but without providing resources. Is this reported shift, perhaps, the outcome of the case CJEU 29 July 2024, ECLI:EU:C:2024:639, C-623/22 (Order of Flemish Bars and others), or would you like to provide a domestic source that accounts for that shift?

We wait to hear from you at your earliest convenience. Thanks a lot in advance for your feedback.

Kind regards,

Cristian San Felipe Maestre | Project Coordinator

IBFD Academic Department

Tel: +31-20-554 0220 | Email: c.sanfelipe@ibfd.org

Address:

Rietlandpark 301 | 1019 DW Amsterdam | The Netherlands | Tel.: +31-20-554 0100

Visit us:

www.ibfd.org | [LinkedIn](#) | [X](#)

Join the conversation in our [Friends of IBFD Group](#) on LinkedIn

IBFD • Your Portal to Cross-Border Tax Expertise

Hof van Cassatie - Arrest van 15 januari 2024 - Rol nr F.20.0168.F (ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240115.3F.6)

Procedure - Verboden compensatie of niet

Samenvatting

Arrest van het Hof van Cassatie dd. 15.01.2024 - In overeenstemming met [artikel 375, § 2 van het WIB 92](#) is het de adviseur-generaal niet toegestaan om bij zijn beslissing over een bezwaarschrift een aanvullende aanslag te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontheffing en een ontoereikendheid van aanslag die zou zijn vastgesteld. Deze adviseur-generaal past geen door de wet verboden compensatie toe wanneer hij de belasting handhaaft op basis van de materiële elementen die zijn weerhouden door de belastingambtenaar in het bericht van wijziging van de aangifte die aan de belastingheffing voorafging. Het middel dat berust op de stelling dat het bericht van wijziging van de aangifte, teneinde regelmatig gemotiveerd te zijn, de wettelijke bepaling met betrekking tot de aanvullende aanslagtermijn moet vermelden op basis waarvan de belasting geldig is gevestigd, en dat de administratieve beslissing over het bezwaar gericht tegen die belasting geen andere belastingtermijn mag opleggen dan die welke wordt vermeld in het bericht van wijziging van de aangifte, faalt in rechte. Het beroep wordt verworpen.

Arrest

Avocats :

Maître Jacqueline Oosterbosch, avocat à la Cour de cassation - pour la demanderesse en cassation

Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation - pour l'Etat Belge, défendeur en cassation

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 19 juin 2020 par la cour d'appel de Liège.

Par ordonnance du 12 décembre 2023, le premier président a renvoyé la cause devant la troisième chambre.

Le 12 décembre 2023, l'avocat général Hugo Mormont a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Marielle Moris a fait rapport et l'avocat général Hugo Mormont a été entendu en ses conclusions.

II. Le moyen de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, la demanderesse présente un moyen.

III. La décision de la Cour

Sur le moyen :

En vertu de l'article 346, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a soit mentionnés dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 ou aux dispositions prises en exécution de l'article 312, soit admis par écrit, elle fait connaître à celui-ci, par une lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.

L'avis dont cette disposition impose l'envoi a pour but de permettre au contribuable de présenter ses observations ou de marquer son accord en connaissance de cause sur l'imposition envisagée.

Il n'est pas requis par l'article 346, alinéa 1er, précité que cet avis mentionne la disposition légale relative au délai d'imposition dont il sera fait application.

Conformément à l'article 375, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, il n'est pas permis au conseiller général d'établir, par sa décision qui statue sur une réclamation, un supplément d'imposition ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée.

Ce conseiller général ne réalise pas de compensation prohibée par la loi lorsqu'il maintient l'imposition sur la base des éléments matériels retenus par le fonctionnaire taxateur dans l'avis de rectification de la déclaration ayant précédé la taxation.

Le moyen qui repose sur le soutènement que, pour être régulièrement motivé, l'avis de rectification de la déclaration doit mentionner la disposition légale relative au délai supplémentaire d'imposition sur la base de laquelle l'imposition est valablement établie et que la décision administrative statuant sur la réclamation dirigée contre cette imposition ne peut substituer un autre délai d'imposition à celui qui est mentionné dans l'avis de rectification de la déclaration, manque en droit.

Pour le surplus, dans la mesure où il est pris de la violation des articles 354, alinéa 2, et 358 du Code des impôts sur les revenus 1992, sans indiquer en quoi ces dispositions seraient violées, le moyen est imprécis, partant, irrecevable.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent soixante euros vingt et un centimes envers la partie demanderesse, y compris la somme de vingt euros au profit du fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, troisième chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, président, les présidents de section Mireille Delange et Michel Lemal, les conseillers Ariane Jacquemin et Marielle Moris, et prononcé en audience publique du quinze janvier deux mille vingt-quatre par le président de section Christian Storck, en présence de l'avocat général Hugo Mormont, avec l'assistance du greffier Lutgarde Body.

Rechtspraak » Procedure » Procedure » Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)

Samenvatting niet beschikbaar.

I. 2023/AR/264 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal AABBI, met kantoren te 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 801,

appellant,

hebbende als raadsman mr. DECORDIER Carmenta, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A en mr. BRICOUT Tine, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A

tegen

1. C. NV, ON (...),

met zetel te (...),

2. Cu. NV, ON (...),

met zetel te (...),

3. Co. NV, ON (...),

met zetel te (...),

4. P. NV, ON (...),

met zetel te (...),

5. T. BVBA, ON (...),

met zetel te (...),

6. L. NV, ON (...),

met zetel te (...),

7. D. BVBA, ON (...),

met zetel te (...),

8. O. NV, ON (...),

met zetel te (...),

9. E. BVBA, ON (...),

vestigingseenheid: (...),

met zetel te (...),

10. G. NV, ON (...),

met zetel te (...),

geïntimeerden 1 t.e.m.10,

hebbende als raadsman mr. D.M. Lizelotte, advocaat te 1000 BRUSSEL, Loksumstraat 25 en mr.

VERSTRAETE Henk, advocaat te 1000 BRUSSEL, Loksumstraat 25

11. S., ON (...) met kantoor te (...),

12. St., ON (...) met kantoor te (...),

geïntimeerden 11 en 12,

hebbende als raadsman mr. VAN CAEYZEELE Joyce, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 187 bus 302 en mr. VERBIST Johan, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 187 bus 302

13. I., ON (...),

met zetel te (...),

geïntimeerde 13,

hebbende als raadsman mr. DE WULF Lievin, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JUDO Frank, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JANSSENS Louise, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3

II. 2023/AR/1548 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal AABBI, met kantoren te 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 801,

appellant,

hebbende als raadsman mr. DECORDIER Carmenta, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A en mr. BRICOUT Tine, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A

tegen

In., ON (...),

met zetel te (...),

rechtsopvolger van het I. (I.)

geïntimeerde, hierna In./13^e geïntimeerde genoemd

hebbende als raadsman mr. JUDO Frank, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JANSSENS Louise, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. DE WULF Lievin, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3

wijst het hof het volgende arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift van 14 februari 2023 (rolnr. 2023/AR/264) heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, op 7 september 2022 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 2019/2644/A, waarvan niet blijkt dat het zou zijn betekend ten aanzien van de eerste twaalf geïntimeerden. In dat verzoekschrift richt de appellant zich ook tegen het Ins. (I.) (als dertiende geïntimeerde), dat weliswaar aanvankelijk partij was in eerste aanleg maar waarvoor het In. (I.) als rechtsopvolger van het I. (ingevoege de inwerkingtreding op 30 september 2020 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en

belastingadviseur en gelet op artikel 61, 3^{de} lid van die wet) het geding had hervat (overeenkomstig art. 61, 6^{de} lid van die wet mag het lb. in zijn communicatie ook de benaming “ln. (ln.) gebruiken).

Met een verzoekschrift van 19 september 2023 heeft de appellant tegen datzelfde vonnis ook hoger beroep ingesteld ten aanzien van het ln. voor de Belastingadviseurs en Accountants, hierna door het hof ln. of de dertiende geïntimeerde genoemd (rolnr. 2023/AR/1548).

Alle partijen zijn akkoord om de twee zaken samen te voegen.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 28 mei 2024, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

De eerste tien geïntimeerden zijn actief onder de C.-groep in de voedselindustrie en leveren kant-en-klare maaltijden. Zij maken tevens deel uit van de internationale groep O.

Op (...) 2016 werd het voormalige V. bv overgenomen door de eerste geïntimeerde en in augustus 2016 werden de tweede geïntimeerde en de onderliggende vennootschappen op hun beurt overgenomen door het Zwitserse O. Daarvoor werd de achtste geïntimeerde, een Belgische vennootschap, opgericht.

Op 28 februari 2018 verstuurde de Cel Verrekenprijzen van de appellant een vraag om inlichtingen naar de eerste geïntimeerde.

Op vraag van de eerste geïntimeerde werd op 16 maart 2018 een pre-auditvergadering gehouden.

Daarop volgend heeft de Cel Verrekenprijzen eerst nog enkele vragen gesteld, waarna op 19 maart 2018 een bijkomende vragenlijst verstuurd werd waarvan de antwoorden verwacht werden op 13 april 2018.

Omdat de appellant van oordeel was dat in het antwoord dat door de eerste geïntimeerde gegeven werd, de waardebeoordelingen van V. bv en eerste geïntimeerde ontbraken (geen antwoord op vraag 9), besliste hij om visitaties te houden.

Op 2 en 3 april 2019 heeft de appellant bedrijfsvisitaties uitgevoerd op de maatschappelijke zetel van de eerste tien geïntimeerden, enerzijds in (...) en anderzijds in (...). Het betrof een fiscaal onderzoek inzake btw en inkomstenbelastingen van de eerste tien geïntimeerden en hun bedrijfsleiders.

De appellant kreeg toestemming om de bedrijfsruimtes te betreden zodat hij gebruik kon maken van zijn onderzoeksbevoegdheden zoals omschreven in de artikelen 319 WIB 92 en 63 Wbtw.

Tijdens de bedrijfsvisitatie ontstond betwisting tussen de administratie en de belastingplichtigen wat betreft het inkijken (en kopiëren en/of meenemen) van bepaalde documenten.

Tijdens de visitatie wilde de appellant ook gegevens van vóór de normale onderzoeksperiode (zijnde van vóór 2016) meenemen waartegen de eerste tien geïntimeerden zich verzetten.

De betwisting van de eerste tien geïntimeerden werd geformuleerd door de financieel verantwoordelijke van de groep, en advocaten die ondertussen ter plekke waren gekomen, en later vervoegd werden door een externe accountant. Dezen riepen een gerechtsdeurwaarder ter plaatse die in zijn proces-verbaal noteerde dat hij op 2 april 2018 omstreeks 15 uur arriveerde. Hij stelde vast dat vier controleagenten van de ICT-cel van de BBI op de benedenverdieping bezig waren met informaticahandelingen, meer bepaald het kopiëren

van bestanden van de pc's van de werknemers van zijn verzoekster en dat dit bevestigd werd door die controleagent met vermelding van de naam van de drie personeelsleden van de belastingplichtigen wier bestanden gekopieerd werden (bestanden op de K-schijf); zij stelden ook van plan te zijn een kopie te maken van de map directie (op de O-schijf). De advocaat verklaarde voorbehoud te maken, waarover de gerechtsdeurwaarder het volgende noteerde:

Zij kan akkoord gaan met het kopiëren van bestanden uit de boekhouding, maar door het kopiëren van de emailbestanden en mailboxen zullen ook privé-mails worden mee gekopieerd waarvoor verzoekster volgens verklaring van Mter D.M. alle voorbehoud wenst te maken. Mter. D.M. voegt eraan toe dat zij er de voorkeur aan geeft om de gekopieerde bestanden te verzegelen en te laten meenemen door een onafhankelijke derde die deze bestanden dan gedurende anderhalve maand in bewaring kan nemen zodat verzoekster de tijd heeft om te onderzoeken welke bestanden een privé karakter hebben.

De gerechtsdeurwaarder noteerde dat hij vervolgens naar de bovenverdieping ging waar hij, in het bijzijn van enkele aangestelden, de externe accountant en een andere advocaat, zes controleagenten van de BBI aantrof die er papieren documenten (in mappen en kaften) aan het inkijken waren. De gerechtsdeurwaarder noteerde dat de vertegenwoordigers van zijn verzoekster bij sommige documenten wel en bij andere documenten geen voorbehouden had wat betreft de inzage door de BBI en dat op basis daarvan twee aparte groepen documenten werden gemaakt. Hij noteerde dat er een betwisting was tussen de aanwezigen: De discussie betreft de vraag of de documenten relevant zijn voor de BBI, of een confidentieel of privé karakter hebben of een mogelijke schending kunnen uitmaken van het beroepsgeheim bij het lezen ervan.

Ook hier noteerde de gerechtsdeurwaarder het voorstel door de advocaten van de betreffende geïntimeerden om de documenten te verzegelen en bij een derde gedurende anderhalve maand in bewaring te geven zodat de belastingplichtigen de tijd zouden hebben om een juridisch standpunt in te nemen, maar dat de BBI alleen akkoord kon gaan met een oplossing waarin zij zelf alle documenten zou meenemen, waarvan slechts enkele verzegeld zouden worden. Uiteindelijk werd, op voorstel van de externe accountant, overeengekomen om drie verschillende groepen te maken waarvan de betwiste mappen door de gerechtsdeurwaarder verzegeld werden; alle stukken werden meegenomen door de BBI.

Verder stelde de gerechtsdeurwaarder vast (zoals ook uit het voorgelegde stuk blijkt) dat de financieel verantwoordelijke van de belastingplichtigen het proces-verbaal van de bedrijfsvisitatie onder voorbehoud ondertekende en op het proces-verbaal van retentie het volgende noteerde: voorbehoud omtrent meegenomen documenten o.w.v. privacy, beroepsgeheim, onderzoekstermijn en confidentialiteit.

Ook het proces-verbaal van informaticahandelingen werd met voorbehoud ondertekend namens de belastingplichtigen.

De werkzaamheden van de appellant werden op 3 april 2019 voortgezet op de zetel in (...). Daar kwam die dag opnieuw, op verzoek van de betreffende geïntimeerden, in de voormiddag een gerechtsdeurwaarder ter plaatse. Deze noteerde in zijn proces-verbaal dat de advocaat de beide controleagenten van de appellant verzocht om alle data die zijn gekopieerd te verzegelen gezien er zich nog privé en/of vertrouwelijke gegevens op bevinden. De gerechtsdeurwaarder noteert daarbij: Aanvankelijk wordt dit aarzeland ontvangen door de heren van de BBI, maar nadat duidelijk wordt gemaakt dat het de bedoeling is dat binnen een termijn van twee maanden duidelijkheid verschaft wordt betreffende de aard van de gegevens, wordt een uiterste termijn van twee maanden weerhouden. Hierna wordt overgegaan tot het labelen en verzegelen van de harde schijven. In drie enveloppen wordt achtereenvolgens een harde schijf met kabel geplaatst, met labeling als volgt: [...].

De enveloppen worden verzegeld en getekend op datum door de heren van BBI en mezelf.

De gerechtsdeurwaarder nam foto's van het resultaat van die handelingen en gaat als volgt verder in zijn proces-verbaal:

Voorts verklaren voormelde heren van de BBI dat de privé-gegevens na het triëren ervan noch bekeken, noch vernietigd worden, maar dat deze in een eventuele latere fase ook niet mogen gebruikt worden.

De heer D.M. (opmerking toegevoegd door het hof: controleagent van de BBI) deelt mee dat de periode van kopieernaam van data de periode van 01/01/2016 tot en met 02/04/2019 betreft.

Na de vaststelling dat de IT-ambtenaar van de BBI zijn proces-verbaal van informaticahandelingen afsloot, stelde hij de ondertekening ervan vast door de financieel verantwoordelijke van de belastingplichtigen en hun advocaat, wat gebeurde met het volgende voorbehoud: onder voorbehoud omtrent meegenomen gegevens o.g.v. privacy, beroepsgeheim, onderzoekstermijn en confidentialiteit.

Aldus werd overeengekomen om tegen 31 mei 2019 een gezamenlijk standpunt in te nemen over welke informatie kon worden ontzegd en welke informatie uit het onderzoek moet worden gefilterd. De appellant behield zich het recht voor om de ontzegging eenzijdig te verbreken indien de geïntimeerden geen contact zouden opnemen met hem om afspraken te maken met betrekking tot de ontzegging, en indien de ontzegging niet tegen 31 mei 2019 zou plaatsvinden.

Op 5 april 2019 mailde de advocaat van de eerste tien geïntimeerden naar de appellant met de vraag hoe de ontzegging en de filtering van de informatie zou kunnen gebeuren. Een eerste vergadering vond plaats op 11 april 2019.

Uit de correspondentie blijkt dat er betwisting bleef over wat vertrouwelijke informatie is, terwijl de geïntimeerden er zich ook tegen verzetten dat gegevens van vóór 2016 in de retentie zouden kunnen blijven. De appellant stelde dat de vertrouwelijkheid enkel zou gelden voor communicatie tussen een advocaat/adviseur en zijn cliënt in het kader van de verdediging van een reeds bestaand en concreet geschil, wat door de betrokken geïntimeerden betwist werd.

Dat meningsverschil bleek te blijven, ook na een nieuwe bespreking op 7 mei 2019. De eerste tien geïntimeerden deden dan de volgende voorstellen (hun stuk 22, p. 3):

- Voorlopig de vertrouwelijke gegevens wegfilteren en opnieuw verzegelen zodat de appellant al zou kunnen aanvangen met haar onderzoek, zonder dat de principiële discussie over de vertrouwelijkheid al moest worden gevoerd. Indien de principiële discussie later opnieuw zou oplaaien, kon op dat later tijdstip nog een standpunt worden ingenomen (voorstel 1);
of
- Voorlopig de vertrouwelijke gegevens wegfilteren en voorleggen aan de stafhouder en de andere bevoegde tuchtoverheden, zodat zij zouden kunnen beoordelen welke informatie al dan niet onder de vertrouwelijkheid valt (voorstel 2).

In zijn brief van 17 mei 2019 liet de appellant weten bij zijn standpunt betreffende de vertrouwelijkheid te blijven en niet akkoord te gaan met de twee voorstellen van de geïntimeerden.

De appellant ging wel akkoord om de informatie van vóór 1 januari 2016 af te zonderen. Hij schreef: De administratie gaat in dat verband akkoord om de (digitale) documenten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan 1/1/2016 af te zonderen en opnieuw te verzegelen. Deze verzegelde informatie wordt niet geanalyseerd, noch geconsulteerd maar blijft aanwezig in de kantoren van de administratie.

De advocaat van de eerste tien geïntimeerden liet, na telefonisch contact, aan de appellant, op maandag 20 mei 2019 weten dat hij de argumentatie van de appellant niet kon bijtreden en stelde voor om daags nadien, op 21 mei 2019 om 10u een vergadering te beleggen bij de appellant om te pogen tot een oplossing te komen. Hij stelde dat er bij gebrek aan oplossing geen andere keuze zou blijven dan een gerechtelijke procedure te starten.

Per e-mail van 21 mei 2019 deelde de appellant mee dat hij op zijn standpunt bleef wat betreft de vertrouwelijkheid, maar verlengde wel de uiterste datum om tot filtering en ontzegging over te gaan tot 7 juni 2019, maar de filtering moest in ieder geval gebeuren volgens de criteria van de appellant zoals in het bericht van 17 mei 2019 meegedeeld. Dat betekende dat, indien de belastingplichtigen niet akkoord waren met het standpunt van de appellant betreffende de vertrouwelijkheid en niet op basis van dit standpunt de gegevens zouden filteren, de appellant alle verzegelde gegevens eenzijdig zou ontzeggen en eigenhandig filteren volgens zijn criteria.

De eerste tien geïntimeerden hebben daarop beslist om de appellant te dagvaarden in kortgeding, wat gebeurde op 21 mei 2019.

Op 10 juli 2019 sprak de kortgedingrechter het bevelschrift uit waarbij de appellant werd verboden om de verzegelde documenten eenzijdig te ontzegelen.

Het bevelschrift legde een gedetailleerde werkwijze op voor de filtering van de verzegelde documenten zoals blijkt uit het dictum dat het hof voor de goede orde citeert:

Beveelt de volgende maatregelen:

- de Belgische Staat mag de verzegelde documenten niet eenzijdig ontzegelen;
- de eiseressen dienen uiterlijk op 7 augustus 2019 een inventaris, voor zover als mogelijk in cvs-formaat, op te stellen en over te maken aan de Belgische Staat van alle tot op heden verzegelde documenten met:
 - de weergave per fysiek document van (i) de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden, (ii) een korte beschrijving van de inhoud van het document en (iii) indien van toepassing, de reden waarom het fysiek document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat;
 - de weergave per digitaal document van (i) de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden en (ii) een korte beschrijving van de inhoud van het document, alsook (iii) de bestandsnaam, volledig pad, bestandsgrootte, aanmaakdatum, datum gewijzigd op, datum laatst gewijzigd op en datum laatst geopend op en (iv) indien van toepassing, de reden waarom het digitaal document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat;
 - de weergave per e-mail: (i) afkomstig uit welke mailbox, (ii) de afzender, (iii) de bestemming, (iv) de bestemming in cc, (v) de bestemming in bcc, (vi) het onderwerp van de e-mail, (vii) indien van toepassing, de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden, (viii) indien van toepassing, de reden waarom de e-mail niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat;
met dien verstande dat de opgave van de reden waarom het document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat, zich dient te beperken tot (A) daterend van vóór 1 januari 2016, (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder, (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder en (D) privé; teneinde de eiseressen toe te laten om deze inventaris op te stellen, dient de Belgische Staat – indien nodig – tijdens weekdays en tijdens de werkuren (van 9.00u tot 12.00u en van 13.30u tot 17.00u) toegang te verschaffen tot zijn lokalen en dienen de documenten desgevallend door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en opnieuw te worden verzegeld na kennisname;
- alle verzegelde documenten die door de eiseressen zijn aangeduid als D privé dienen uiterlijk op 7 augustus 2019 door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat, met dien verstande
- dat de documenten met een privé-karakter die fiscaal niet relevant zouden zijn, door de Belgische Staat in het kader van haar fiscaal onderzoek dienen te worden verwijderd;
- de Belgische Staat dient uiterlijk op 3 september 2019 die documenten aan te vinken waaromtrent zij zich niet kan vinden in de kwalificatie (A) daterend van vóór 1 januari 2016, (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder en (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder;
- de verzegelde documenten waaromtrent discussie tussen de eiseressen en de Belgische Staat blijft bestaan omtrent de kwalificatie (A) daterend van vóór 1 januari 2016 dienen te worden ontzegeld en onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande;
- de verzegelde documenten waaromtrent discussie blijft bestaan omtrent de kwalificatie (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder, dienen door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en door hem ter advisering te worden overgemaakt aan de door de eiseressen

aangeduide bevoegde stafhouder; de beoogde stafhouder dient uiterlijk op 27 september 2019 aan te duiden of de aan hem voorgelegde documenten vertrouwelijk zijn of niet; de documenten die door hem worden aangeduid als vertrouwelijk dienen onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; de overige documenten dienen onmiddellijk ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat;

- de verzegelde documenten waaromtrent discussie blijft bestaan omtrent de kwalificatie (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder dienen door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegd en door hem ter advisering te worden overgemaakt aan de door de eiseressen aangeduide bevoegde tuchtoverheden van de bedrijfsrevisoren, boekhouders en belastingconsulenten; de bevoegde tuchtoverheden worden verondersteld uiterlijk op 27 september 2019 aan te duiden of de aan hen voorgelegde documenten vertrouwelijk zijn of niet; de documenten die door hen worden aangeduid als vertrouwelijk dienen onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; de overige documenten dienen onmiddellijk ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat; en
- indien de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder weigeren om op vrijwillige basis hun medewerking te verlenen, dienen de eiseressen uiterlijk op 1 oktober 2019 over te gaan tot het dagvaarden in kort geding van de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder zodat de kort geding-rechter kennis kan nemen van hun eventuele bezwaren en deze in kort geding kan beoordelen; in afwachting van een schriftelijk akkoord tussen de partijen of een uitspraak door de kort geding-rechter dienen die documenten die aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder ter advisering waren voorgelegd, in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D.;
- telkenmale in dit bevelschrift wordt gesproken over het optreden van gerechtsdeurwaarder H.V.D., met gerechtsdeurwaarderskantoor te (...), dient dit te worden gelezen in die zin dat gerechtsdeurwaarder H.V.D. ook kan worden vervangen door één van zijn kantoorgenoten (cfr. I.G. of G.V.);
- de kosten verbonden aan het optreden van gerechtsdeurwaarder H.V.D. in dit dossier dienen te worden geprovisioneerd door de eiseressen, met dien verstande dat de rechtbank ten gronde, zetelend in eerste aanleg, zal beslissen wie deze kosten finaliter dient te dragen;
- van zodra de Belgische Staat haar medewerking weigert, dienen alle verzegelde documenten verzegeld te blijven en dienen alle ontzegde documenten opnieuw te worden verzegeld tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; en
- de eiseressen dienen uiterlijk op 6 september 2019 over te gaan tot het dagvaarden ten gronde van de Belgische Staat."

De beide partijen hebben berust in dat bevelschrift.

De eerste tien geïntimeerden hebben op 6 augustus 2019 de inventarissen in.csv- en excel-formaat aan de appellant bezorgd (zijnde binnen de termijn zoals opgelegd door het bevelschrift van de kortgedingrechtter). Daaraan voorafgaand hebben de betrokken geïntimeerden opgemerkt dat één en ander ernstig bemoeilijkt werd door het feit dat de appellant de gekopieerde digitale bestanden versnipperd had, wat niet alleen meebracht dat het aantal te kwalificeren eenheden verveelvoudigd was (e-mails werden bijv. gesplitst in de eigenlijke tekst, het logo en bijlagen), maar ook dat het vaak niet duidelijk was welke eenheden bij elkaar hoorden. Hun advocaat stuurde op 15 juli 2019 aan de advocaat van de appellant een bericht waarin het volgende staat:

Wat betreft de verzegelde digitale gegevens kunnen mijn cliënten voorlopig verder werken op basis van de gegevens in hun systemen en hoeft er voorlopig geen ontzegeling te gebeuren. Met betrekking tot de

verzegelde digitale data heeft uw cliënte op 2 en 3 april zelf inventarissen opgesteld van de gekopieerde digitale informatie. Deze inventarissen tellen ongeveer 17.000 pagina's op A4 formaat. Onze cliënten ontvingen hiervan een digitale kopie. Kan u voor de goede orde bevestigen dat uw cliënte in het bezit is van een niet-verzegeld exemplaar van deze inventarissen? (..) Kan u voor de goede orde de voorgestelde werkwijze (..)

bevestigen?

In zijn antwoord van 17 juli 2019 werd bevestigd dat de BBI zelf een niet-verzegelde lijst met bestandsnamen van de gekopieerde digitale bestanden had, maar de appellant maakte verder geen opmerkingen over de voorgestelde werkwijze.

Op 30 augustus 2019 liet de appellant weten dat hij niet akkoord kon gaan met de kwalificaties die namens de eerste tien geïntimeerden aan de verschillende verzegelde documenten was gegeven. Hij gaf uitvoerig uitleg bij zijn standpunt aan de hand van diverse voorbeelden.

Op 6 september 2019 legden de eerste tien geïntimeerden voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, een verzoekschrift neer waarmee ze het pretaxatiegeschil initieerden, wat de procedure is waarop het onderhavige arrest betrekking heeft.

Op 18 september 2019 bezorgde de appellant aan de advocaat van de eerste tien geïntimeerden zijn eigen inventarissen, waarin de documenten en e-mails versnipperd waren en een uniek identificatienummer gekregen hadden.

Hoewel in correspondentie onenigheid bleef bestaan over de wijze waarop uitvoering moest gegeven worden aan het bevelschrift in kortgeding wat betreft de aanduiding van de documenten die door privacy, vertrouwelijkheid, beroepsgeheim, enz. gedekt waren (zgn. categorisatie), hebben de eerste tien geïntimeerden toch nog nieuwe inventarissen met de volgens hen uit te sluiten digitale documenten laten opstellen op basis van de versnipperde documenten (volgens hen met de hulp van een externe IT-expert) en deze op 31 oktober 2019 aan de appellant bezorgd.

Op 5 november 2019 nam de door de kortgedingrechter aangestelde gerechtsdeurwaarder akte van die definitieve lijsten van 31 oktober 2019 van de eerste tien geïntimeerden. Die geïntimeerden bezorgden de gerechtsdeurwaarder ook de nodige digitale dragers (USB-sticks) zodat hij de digitale data aan de tuchtoverheden kon bezorgen. De gerechtsdeurwaarder bezorgde aan de appellant ook nog acht omslagen met de fysieke documenten van drie tuchtoverheden (College van toezicht op bedrijfsrevisoren, Kamer van Notarissen van Oost-Vlaanderen, Stafhouder van Nederlandstalige advocaten van Brussel) die door hen als niet-vertrouwelijk werden aangemerkt. Daaruit blijkt het volgende:

- Het advies van 27 september 2019 van de Kamer van Notarissen van Oost-Vlaanderen (stuk 32 app.). Deze tuchtoverheid stelt formeel dat het beroepsgeheim niet van toepassing is, aangezien de eerste tien geïntimeerden geen lid zijn van hun beroepsvereniging, terwijl de concrete documenten sowieso geen vertrouwelijk karakter hebben.
- Het advies van 1 oktober 2019 van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren (stuk 33 app.). Deze tuchtoverheid stelt vast dat het om één document gaat waarvoor de eerste tien geïntimeerden het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren inroepen, terwijl uit dat document blijkt dat het een officieel gepubliceerd en vrij raadpleegbaar document is en derhalve op geen enkele wijze vertrouwelijk kan zijn.
- Het advies van 24 september 2019 van het (toenmalige) I. (I.) (stuk 34 app.). Deze tuchtoverheid stelt in zijn advies vast dat geen inventaris was bijgevoegd en evenmin een oplijsting waarbij de inhoud van de documenten kort werd beschreven en waarbij werd gesteld wie de afzender was en voor wie het was bestemd en dat de eerste tien geïntimeerden geen enkele argumentatie omtrent het vertrouwelijk karakter van de inliggende documenten meedeelden. Het I. schreef verder het volgende:
- We hebben dan ook elk document afzonderlijk onderzocht en komen tot de volgende vaststellingen/indeling:
 - Een deel van de vermoedelijk vertrouwelijke documenten zijn verkeerdelijk voorgelegd aan ons Instituut en dient ons inziens – verzegeld – te worden voorgelegd aan het I.B. (I.B.).

- Een tweede deel van de documenten betreffen documenten waaruit we niet kunnen afleiden of ze uitgaan van of bestemd zijn voor één van onze leden waardoor de belastingplichtigen hieromtrent nadere toelichting dienen te geven alvorens we hier nader advies omtrent kunnen geven.
- Een derde deel betreffen documenten welke onderhevig zijn aan het beroepsgeheim van onze leden en welke dus een vertrouwelijk karakter hebben. Deze dienen derhalve te worden verzegeld overeenkomstig het bevelschrift van de kortgedingrechter dd. 10.07.2019.
- Het advies van 25 september 2019 van de Stafhouder van de Orde van Advocaten te Brussel (stuk 35 app.). Deze tuchtoverheid splitste de documenten op in drie groepen: A, zijnde vertrouwelijke documenten; B; zijnde niet-vertrouwelijke documenten en C, zijnde twijfelgevallen, namelijk omdat de auteur en bestemming ervan niet kon worden achterhaald.

Aldus werd op 5 november 2019 het grootste deel van de verzegelde digitale bestanden ontzegeld (zie pv gerechtsdeurwaarder H.V.D. - stuk 10 eerste 10 geïnt.) en ter beschikking gesteld van de appellant (volgens de eerste tien geïntimeerden gaat het om minstens 96,3 % van alle digitale gegevens die dateren vanaf 1 januari 2016).

Vanaf dan bleef er nog betwisting over diverse documenten.

Op 19 november 2019 overhandigde de appellant de USB-sticks B, C1, C2, C3 met daarop de door de geïntimeerden uitgesloten documenten aan de gerechtsdeurwaarder, die deze vervolgens kon overmaken aan de stafhouder (B) en de overige tuchtoverheden (C-categorie) (stuk 36 app.). Een kopie van deze documenten werd respectievelijk opgeslagen op de USB-sticks B', C1', C2' en C3', die aan de geïntimeerden werden overhandigd op 17 december 2019.

Het relaas van de diverse handelingen die plaatsvonden van dan af tot 25 februari 2021 staat beschreven in een proces-verbaal van gerechtsdeurwaarder H.V.D. die werd aangesteld door de kortgedingrechter (zie stuk 13 van de tien eerste geïntimeerden). In wezen wordt daarin beschreven hoe de partijen in die periode over en weer via de gerechtsdeurwaarder de verschillende documenten hebben uitgewisseld, de moeilijkheid ingevolge de versnippering hebben aangepakt, enz. waardoor:

- de eerste tien geïntimeerden voor enkele twijfelachtige bestanden zelf hebben laten weten dat ze niet vertrouwelijk waren, waardoor ze aan de appellant konden worden vrijgegeven;
- de dertiende geïntimeerde op 16 juli 2020 zijn filtering aan iedereen heeft meegedeeld;
- de elfde geïntimeerde op 18 augustus 2020 zijn zuivering meedeelde (waarbij op 20 augustus 2020 op vraag van de gerechtsdeurwaarder werd meegedeeld dat gezuiverd, niet-vertrouwelijk betekent);
- omdat de appellant nog onduidelijkheden aantrof, bijkomende vragen zijn gesteld en daarop antwoord volgde van de elfde geïntimeerde op 19 januari 2021 en op 22 januari 2021 van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren, met dien verstande dat die instantie nog een lijst bestanden had waarvoor het niet bevoegd was, waardoor andere professionele tuchtoverheden nog moesten tussenkomen;
- op 18 februari 2021 de dertiende geïntimeerde nog zijn bijkomende beoordeling overgemaakt heeft;
- op 25 februari 2021 de elfde geïntimeerde nog zijn bijkomende beoordeling overgemaakt heeft.

Intussen, op 22 december 2020, heeft de appellant vier kennisgevingen van uitbreiding van de onderzoekstermijn verzonden, met name naar de eerste, tweede, vierde en negende geïntimeerden. Daarmee werd de onderzoekstermijn uitgebreid met de aanslagjaren 2016 en 2015 (inkomstjaren 2015 en 2014).

Op 31 augustus 2021 heeft de appellant, gelet op die kennisgevingen van uitbreiding van de onderzoekstermijn van 22 december 2020, gevraagd om de filterwerkzaamheden aan te vatten voor de digitale gegevens die dateren van vóór 1 januari 2016. Op 22 september 2021 hebben de betreffende geïntimeerden dat geweigerd onder verwijzing naar het bevelschrift van de kortgedingrechter.

Met een verzoekschrift van 11 oktober 2019 was de dertiende geïntimeerde vrijwillig tussengekomen in dat pretaxatiegeschil. Het betrof toen nog het I. (I.) (toen de eerste vrijwillig tussenkomende partij).

Op 15 oktober 2019 waren ook de elfde en twaalfde geïntimeerden vrijwillig tussengekomen in het pretaxatiegeschil.

Op 4 mei 2022 heeft het In. een akte neergelegd om het geding van de tussengekomen partij I. te hervatten.

In zijn vonnis van 7 september 2022 heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent als volgt uitspraak gedaan in het pretaxatiegeschil:

Verleent akte aan partijen van hun vrijwillige tussenkomst van de gedinghervatting namens eerste vrijwillige tussenkomende partij;

Verklaart alle vorderingen ontvankelijk,

Rechtdoende op de vordering van eiseressen en de vrijwillig tussenkomende partijen:

- verklaart de vorderingen van eiseressen gegrond in de volgende mate:
- Beveelt de wering uit het fiscaal onderzoek van de door de bevoegde tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte verzegelde documenten/bestanden, alsook van de verzegelde documenten/bestanden die dateren van vóór 1 januari 2016;
- beveelt de teruggave aan eiseressen van deze documenten/bestanden alsook de vernietiging van alle kopieën ervan;
- verklaart de vorderingen van de vrijwillig tussenkomende partijen in dezelfde mate gegrond;

Rechtdoende op de tegenvordering van de Belgische Staat:

- verklaart de tegenvordering om te zeggen voor recht dat gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, ertoe gehouden is alle verzegelde fysieke en alle 1.376,679 digitale documenten/data te ontzegelen en onmiddellijk ter beschikking te stellen van de Belgische Staat zonder voorwerp met betrekking tot de documenten/bestanden die inmiddels reeds ontzegeld en ter beschikking werden gesteld van de Belgische Staat, en voor het overige ongegrond;
- wijst de tegenvordering om toestemming te verlenen om de gegevens in het bezit van de Belgische Staat te ontzegelen, af als ongegrond;
- wijst de in ondergeschikte orde gestelde tegenvorderingen af als ongegrond;

Verzendt de zaak voor het overige (zie randnummer 4.5. hogerop in dit vonnis) naar de bijzondere rol met het oog op verdere instaatstelling.

Houdt de beslissing omtrent de kosten van het geding aan.

Het is tegen dat vonnis dat de appellant hoger beroep heeft ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1. De vordering van de appellant

De appellant vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Onderhavige zaak samen te voegen met de zaak voor uw hof gekend onder rolnummer 2023/AR/0264 (zie: I BETREFFENDE HET BEROEP GERICHT TEGEN HET Ib. (voorheen I.)) Het hoger beroep van de conculant ontvankelijk en gegrond te verklaren,

Het bestreden vonnis dd. 7 september 2022 gewezen door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, sectie burgerlijke rechtbank, zesde burgerlijke kamer, gekend onder AR

nr. 19/2644/A derhalve te vernietigen en opnieuw recht te doen als volgt.

IN HOOFDORDE, met betrekking tot de initiële vorderingen van geïntimeerden te oordelen:

- dat de digitale gegevens van vóór 01.01.2016 onterecht verzegeld werden en dat de ICT-diensten van concluant dienen te worden toegelaten deze gegevens vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten;
- dat ook de digitale gegevens vanaf 01.01.2016 onterecht verzegeld werden en dat de ICT-diensten van concluant dienen te worden toegelaten deze gegevens vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten, met uitzondering van de records 4-5 en 12-38 beschreven in punt V.4.3.2 De digitale documenten en briefwisseling'
- Dat de fysieke gegevens die geïntimeerden als vertrouwelijk hebben aangemerkt dienen ontzegd te worden.

IN ONDERGESCHIKTE ORDE te oordelen

- dat concluant moet toegelaten worden een beknopt onderzoek te doen om de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van advocaten te beoordelen;
- dat alleen de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van advocaten kan ingeroepen worden door geïntimeerden;
- dat concluant moet toegelaten worden een beknopt onderzoek te doen om de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen te beoordelen;
- In meer ondergeschikte orde: dat de ICT-diensten van concluant worden toegelaten de categorieën waarin het lb. geen sluitend oordeel geveld heeft, vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten.

De geïntimeerden gezamenlijk te verwijzen in de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding, zowel in eerste aanleg als in hoger beroep, aan de zijde van de Belgische Staat begroot op het basisbedrag voor de niet in geld waardeerbare vordering op 1.800,00 euro.

Minstens voor recht te willen vaststellen dat er geen reden is om de maximale rechtsplegingsvergoeding toe te kennen aan geïntimeerden.

3.2. De vordering van de eerste tien geïntimeerden

De eerste tien geïntimeerden vragen in hoger beroep aan het hof om:

- In elk geval, alvorens recht te doen: onderhavige zaak met rolnummer 2023/AR/264 uit hoofde van samenhang samen te voegen met de zaak hangende voor Uw Rechtbank gekend onder het rolnummer 2023/AR/1548, zoals reeds gevraagd door de Belgische Staat en het In., ten einde deze samen te berechten.
- In hoofddorde het hoger beroep van de Belgische Staat af te wijzen als ongegrond en aldus het bestreden vonnis te bevestigen en:
 - te bevestigen dat alle documenten die dateren van vóór 1 januari 2016, en die door de Belgische Staat zijn meegenomen tijdens de fiscale visitaties van 2 en 3 april 2019, in principe niet binnen het temporeel toepassingsgebied van de fiscale controle vallen en moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek.
 - te bevestigen dat de door de tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte correspondentie van en naar dragers van het beroepsgeheim, zoals advocaten, accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen, alsook (geannoteerde) adviezen en rapporten van deze personen, en nota's van een telefoongesprek of een vergadering met deze personen, die door de Belgische Staat zijn meegenomen tijdens de fiscale visitaties van 2 en 3 april 2019, overeenkomstig artikel 6 en 8 EVRM en de nationale toepasselijke bepalingen (waaronder artikel 334 WIB 92) beschermd zijn als vertrouwelijke documenten en moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek.
 - te bevelen dat de documenten en gegevens die werden verkregen in het kader van de uitgevoerde fiscale controles van 2 en 3 april 2019 en die overeenkomstig artikel 6 en 8 EVRM en de toepasselijke nationale bepalingen (waaronder artikel 334 WIB 92) beschermd zijn als

vertrouwelijke documenten of buiten het temporeel toepassingsgebied van de fiscale controle vallen, moeten worden teruggegeven aan Geïntimeerden en alle kopieën moeten worden vernietigd.

- De vorderingen van de Belgische Staat tot het voeren van een beknopt onderzoek van de door de Tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte gegevens ongegrond te verklaren.
- de vordering van de Belgische Staat tot vrijgave van gegevens waarover het In. zou hebben nagelaten te oordelen ongegrond te verklaren.
- de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding en de bijdragen aan het Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand.

In ondergeschikte orde:

- Indien uw Hof zou oordelen dat de gegevens van vóór 1 januari 2016 toch het voorwerp hadden moeten uitmaken van een filtering, te bevestigen dat de onderzoeksbevoegdheden van de administratie voor deze periode intussen verjaard zijn, en deze documenten derhalve moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek en een filtering in elk geval niet meer aan de orde kan zijn.
- Indien uw Hof zou oordelen dat de gegevens van vóór 1 januari 2016 toch zouden moeten worden gefilterd, en de onderzoeksbevoegdheden van de administratie voor deze periode niet verjaard zijn, Uw Hof de debatten zal laten heropenen teneinde partijen toe te staan te concluderen over de principes van de filtering.

3.3. De vordering van de elfde en twaalfde geïntimeerden

De elfde en twaalfde geïntimeerden vragen in hoger beroep aan het hof om:

- In hoofddorde: het hoger beroep van de Belgische Staat af te wijzen als ongegrond en aldus het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn onderdelen;
- In ondergeschikte orde: indien uw Hof de vordering van de Belgische Staat in ondergeschikte orde zou toestaan, de debatten te heropenen teneinde partijen toe te staan te concluderen over de principes van de filtering;
- In ieder geval: de kosten van beide aanleggen ten laste te leggen van de Belgische Staat, en dienvolgens de Belgische Staat te veroordelen tot de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan het (desgevallend geïndexeerde) basisbedrag voor een niet in geld waardeerbare vordering, op heden 1.800 euro.

3.4. De vordering van de dertiende geïntimeerde

De dertiende geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- het verzoek tot hoger beroep van de Belgische Staat toelaatbaar te verklaren en het In. tot het debat toe te laten;
- het verzoek tot hoger beroep van de Belgische Staat ongegrond te verklaren;
- in hoofddorde, te beslissen dat het aan het In. en de andere territoriaal bevoegde tuchtoverheden toekomt om, voor wat betreft de gegevens die onder het beroepsgeheim van accountants en/of belastingadviseurs zouden vallen, te oordelen over de vertrouwelijkheid van de documenten en correspondentie, die verzegeld werden;
- in ondergeschikte orde, aan de gerechtsdeurwaarder-sekwester te bevelen om de stukken en digitale bestanden, die het voorwerp hebben uitgemaakt van de verzegeling, vertrouwelijk aan de rechtbank over te maken samen met de bevinden van de bevoegde tuchtoverheden, en de beslissing over de vertrouwelijkheid van deze gegevens marginaal te toetsen aan het redelijkheidsbeginsel en zorgvuldigheidsbeginsel.

4. De betwistingen en hun beoordeling

4.1. Over de samenvoeging van de zaken en de afstand van het hoger beroep tegen het I.

Op de openbare terechtzitting van 28 mei 2024 heeft de appellant verklaard om in de zaak met rolnummer 2023/AR/264 afstand te doen van zijn hoger beroep in zoverre het gericht was tegen het I. Het In., zoals hoger vermeld de rechtsopvolger van het I., heeft daarop die afstand aanvaard. Er is geen betwisting over dat het hoger beroep van de appellant tegen het In., hier de dertiende geïntimeerde genoemd (rolnummer 2023/AR/1548) ontvankelijk is ingesteld (het bestreden vonnis was niet betekend).

Waar alle partijen de samenvoeging vragen, ligt aan het hof het gehele geschil voor zoals het in eerste aanleg gevoerd werd tussen dezelfde partijen in dezelfde hoedanigheden.

Er is in die omstandigheden geen reden om afzonderlijke kosten te regelen in de procesverhouding tussen de appellant en het I., nu het In., de dertiende geïntimeerde, als rechtsopvolger de plaats inneemt van het I. als procespartij.

4.2. Over de mogelijkheid voor de appellant om toegang te krijgen tot de documenten die dateren van vóór 2016

Zoals in het feitenrelaas uiteengezet heeft de appellant ook gegevens meegenomen die dateren van vóór 1 januari 2016 (in het bijzonder door kopienamen van digitale bestanden) die toen verzegeld werden, maar ondertussen nog steeds niet ontzegeld werden. Op dat moment was door de appellant nog geen bericht gestuurd tot uitbreiding van de onderzoekstermijn inzake de vennootschapsbelasting naar de jaren voorafgaand aan 2016; dat zou pas later gebeuren (zie verder nog).

De appellant vraagt aan het hof om ten gronde te oordelen, niettegenstaande wat de kortgedingrechter in dat verband besliste, dat hij gerechtigd is kennis te nemen van de documenten die op 2 en 3 april 2019 werden verzegeld die dateren van vóór 2016. De appellant steunt die stelling op diverse argumenten die het hof hierna ontmoet.

4.2.1. De appellant laat gelden dat hij vanaf het begin ook een btw-onderzoek aan het voeren is naar de eerste tien geïntimeerden en dat uit de afwezigheid van het juridisch begrip onderzoekstermijn in de btw-regelgeving, volgt dat de administratie op het vlak van de btw principieel steeds een onderzoek over de laatste 7 jaar mag voeren.

Beoordeling

Wat betreft de inkomstenbelastingen houden de bepalingen van artikel 333, 2^{de} lid WIB 92 in dat, in de regel, zijnde zonder dat er aanwijzingen van fraude zijn en, indien dat wel het geval is, daarover voorafgaand kennis werd gegeven, slechts documenten ter inzage en onderzoek beschikbaar zijn binnen de periode van drie jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd. Voor een onderzoek dat op 2 april 2019 werd gevoerd, betekent dit dat slechts de jaren 2019, 2018, 2017 en 2016 (aanslagjaren 2020, 2019, 2018 en 2017) kunnen onderzocht worden. Dat is een regel die tot rechtsbescherming van de belastingplichtige strekt. Uit het feit dat de uitbreiding van de onderzoekstermijn op de manier beschreven in artikel 333, 3^{de} lid WIB 92 op straffe van nietigheid moet gevolgd worden, blijkt dat het om fundamentele rechten gaat. De stelling van de appellant als zou het feit dat een onderzoek tegelijk de inkomstenbelastingen en de btw betreft, toelaten toch onderzoek te voeren naar gegevens uit de periode voorafgaand en dus buiten die wettelijk beperkte onderzoekstermijn, kan bezwaarlijk worden bijgetreden. Bij gebrek aan wettelijke basis op onrechtstreekse manier (bij wijze van onderzoek m.b.t. de btw) toch onderzoek voeren wat de inkomstenbelastingen betreft, is een vorm van machtsafwenning. Machtsafwenning veronderstelt een oneigenlijk gebruik van macht om een ander doel te bereiken dan waarvoor een bevoegdheid is verleend. Waar de mogelijkheid om onderzoeksdaden te stellen in een uitgebreide periode ingeval van fraude zonder kennisgeving voorafgaand aan het uitvoeren van dat onderzoek, slechts voorzien is met het oog op het vaststellen van de belasting op de toegevoegde waarde,

kan die mogelijkheid niet gebruikt worden om in die uitgebreide periode een onderzoek te voeren met het oog op het vaststellen van de inkomstenbelastingen. Om de praktijk die de appellant verdedigt mogelijk te maken, zou de wetgever moeten tussenkomen.

Het arrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 2015 in de zaak met rolnummer F.12.0029.N, waarnaar de appellant verwijst, gaat uitsluitend over btw en bevestigt enkel dat de administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking slechts moet doen voorafgaandelijk aan de vordering van de belasting die op de aanvullende termijn betrekking heeft. Die stelling is hier niet betwist, maar heeft geen betrekking op de verhouding van de onderzoekstermijn met betrekking tot de btw op de onderzoekstermijn wat de inkomstenbelastingen betreft. Ook de verwijzing door de appellant naar het arrest nr. 5/2017 van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2017 is niet pertinent. Het Grondwettelijk Hof heeft in dat arrest immers slechts geoordeeld dat geen onverantwoord onderscheid bestaat tussen belastingplichtigen die zich het voorwerp weten van een onderzoek naar dezelfde belastbare handelingen, waarbij de ene het voorwerp is van een onderzoek door de administratie bevoegd voor de inkomstenbelasting, en de andere het voorwerp is van een onderzoek waarbij de administratie bevoegd voor de btw betrokken is.

4.2.2. De appellant stelt verder, onder verwijzing naar Cass. 30 mei 2022 (F. 19.0006.N), dat het enkele feit dat documenten dateren van vóór de onderzoekstermijn, niet uitsluit dat ze zonder voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking overeenkomstig artikel 333, derde lid WIB 92, kunnen worden aangewend om inkomsten vast te stellen betreffende een belastbaar tijdperk dat zich in die onderzoekstermijn bevindt.

Beoordeling

Dat principe zoals door het Hof van Cassatie erkend, is in die zin logisch omdat het vanzelf spreekt dat rechtshandelingen, zoals contracten, uitwerking hebben voor de toekomst en dus ook voor mogelijks (zelfs vele) jaren na het (op)stellen ervan. Wanneer die latere jaren onderzocht worden, kan de voorlegging aan de belastingadministratie van dergelijke documenten niet geweigerd worden op grond van het enkele feit dat ze dateren uit een periode voorafgaand aan de onderzoekstermijn. De eerste tien geïntimeerden antwoorden hier nochtans met reden op dat dat principe geen rechtsgrond biedt voor een algemene vrijgave (ontzegeling) van alle documenten die van vóór 1 januari 2016 dateren en dat de wijze om dat principe te eerbiedigen erin bestaat dat de administratie, de belastingplichtige gewoon vraagt om die stukken voor te leggen.

4.2.3. Minstens beroept de appellant er zich op dat hij ondertussen, namelijk op 22 december 2020, aan vier van de tien eerste geïntimeerden een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn verzonden heeft (zie het feitenrelaas). Hij stelt dat het onderzoek vanaf die datum ook de aanslagjaren 2015 en 2016 omvat en dus ook de inkomstenjaren 2014 en 2015, waardoor hij voor die jaren inzagerecht heeft.

De appellant ontkent dat hij ooit zijn akkoord zou gegeven hebben om enkel de documenten vanaf 1 januari 2016 in het onderzoek te betrekken. Ook de (hogerop vermelde) brief van 17 mei 2019 zou niet in die zin kunnen worden opgevat omdat daarmee slechts tijdelijk een onderhandelingspositie zou zijn ingenomen om uit de impasse te geraken.

Subsidiair vraagt de appellant om de filtering te bevelen van de gegevens die van vóór 2016 dateren.

Beoordeling

Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen gaf de appellant tijdens de visitatie van 2 en 3 april 2019 zelf expliciet aan dat de controle betrekking had op de periode vanaf 1 januari 2016 (zie het pv van gerechtsdeurwaarder V.D.S. van 3 april 2019 (hun stuk 8), waar staat: De heer D.B. deelt mee dat de periode van kopie van data de periode van 01/01/2016 tot en met 02/04/2019 betreft). Dat wordt geacht met de werkelijkheid overeen te stemmen. Tegen die achtergrond laten de eerste tien geïntimeerden met reden gelden dat het in strijd zou zijn met het doelgebonden karakter van een fiscaal onderzoek (hier een fiscale visitatie) dat tijdens zo'n onderzoek in het algemeen gegevens zouden kunnen geraadpleegd worden die niet op de onderzochte periode betrekking hebben. De voorleggingsplicht die de

belastingplichtige op grond van de artikelen 315 e.v. WIB 92 en 60 e.v. WBTW heeft, is in diezelfde mate beperkt. Dat dit kan betekenen dat stukken die dateren van vóór de onderzoeksperiode toch kunnen moeten worden voorgelegd, met name omdat ze invloed hebben op de fiscale toestand in de latere, onderzochte periode, doet daar niets van af; dat zijn op zich stukken in de zin van artikel 315 WIB 92 die nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te kunnen bepalen. Dat opent voor de appellant evenwel nog niet het recht om alle stukken uit de periode voorafgaand aan de onderzoeksperiode te laten voorleggen.

Bovendien heeft de appellant zich zelf naderhand, namelijk in zijn brief van 17 mei 2019 akkoord verklaard om de gegevens van vóór 2016 niet te analyseren en niet te consulteren. Zoals in het feitenrelaas vermeld, schreef de appellant toen immers het volgende: De administratie gaat in dat verband akkoord om de (digitale) documenten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan 1/1/2016 af te zonderen en opnieuw te verzegelen. Deze verzegelde informatie wordt niet geanalyseerd, noch geconsulteerd maar blijft aanwezig in de kantoren van de administratie.

Waar de appellant inroept dat het om een tijdelijk ingenomen onderhandelingspositie ging om toen uit de impasse te geraken, vindt het hof daarvoor geen objectieve steun in het dossier.

In de mate de appellant toen aangaf dat hij de documenten van vóór 2016 wel nog in zijn bezit zou houden, kan worden vermoed dat hij daarmee al in gedachten had dat het naderhand (eventueel) uitbreiden van de onderzoekstermijn wat de inkomstenbelastingen betreft, toegang zou verschaffen tot die documenten die uit de uitgebreide (toen nog uit te breiden) onderzoekstermijn dateren. In dat verband moeten de eerste tien geïntimeerden nochtans worden bijgetreden waar zij stellen dat een dergelijke uitbreiding van de onderzoekstermijn, niet kan beletten dat het verzegeld meenemen van die documenten voor een periode die op dat moment niet onderzocht mocht worden een schending is van de wettelijke beperking van de onderzoekstermijn. De wettelijke mogelijkheden en beperkingen wat betreft het meenemen van documenten en van het kopiëren ervan, ook van digitale bestanden, moet immers beoordeeld worden op het moment van het uitoefenen van de controle. De praktijk die de appellant hier verdedigt, zou toelaten dat zijn controleagenten (met het oog op een onderzoek naar de inkomstenbelastingen) op elk moment een kopie kunnen maken van alle (papieren, maar ook digitale) bestanden en de bestanden die van voorafgaand aan de (normale) onderzoekstermijn dateren, zouden afzonderen en verzegelen om er later nog gebruik van te kunnen maken, op voorwaarde dat er aanwijzingen van fraude zijn en voorafgaand aan de inzage een kennisgeving van uitbreiding van de aanslag- en onderzoekstermijn wordt verstuurd.

Met reden laten de eerste tien geïntimeerden ook gelden dat niets de appellant kon beletten om na het versturen van de berichten tot uitbreiding van de onderzoekstermijn het onderzoek voor de jaren van die uitgebreide termijn gewoon uit te voeren. Het hof kan trouwens slechts vaststellen dat de appellant dat ook gedaan heeft. De appellant heeft immers voor die jaren diverse vragen om inlichtingen verstuurd en daarop vanwege de betrokken geïntimeerden telkens antwoord gekregen. In het bijzonder heeft de appellant aan de betrokken geïntimeerden gevraagd om (al) hun boekhoudkundige stukken voor de betreffende extra jaren voor te leggen. Door daaraan gevolg te geven hebben die geïntimeerden alle boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van hun belastbare inkomsten te bepalen voorgelegd, zijnde de stukken waarvoor de overleggingsplicht op grond van de artikelen 315 e.v. WIB 92 geldt. De appellant heeft op geen enkel ogenblik ingeroepen dat de betrokken geïntimeerden niet volledig aan de vraag tot voorlegging van die stukken voldaan hebben. Tegen die achtergrond moet zelfs besloten worden dat elke vraag van de appellant om nog inzage te krijgen in de stukken die dateren van vóór 2016 zonder voorwerp geworden is en ook daarom ongegrond is.

Hetzelfde vloeit voort uit het feit dat de appellant al is overgegaan tot taxatie voor de periode voorafgaand aan 2016 en (vooral) dat de termijnen om nog een aanslag te kunnen vestigen voor die periode ondertussen al geruime tijd overschreden zijn.

Aan de vordering van de appellant om kennis te nemen van de documenten die op 2 en 3 april 2019 werden verzegeld die dateren van vóór 2016 kan dan ook geen gevolg gegeven worden.

Het bestreden vonnis moet op dat punt dan ook worden bevestigd.

4.3. Over de vraag of de eerste tien geïntimeerden, die zelf geen houder van een beroepsgeheim zijn, het beroepsgeheim kunnen doen gelden en, zo ja, over de omvang van het beroepsgeheim en de relatie met vertrouwelijkheid

4.3.1. Samengevatte weergave van de grieven, middelen en argumenten van de appellant

In wezen blijkt het standpunt van de appellant – uitgedrukt in hoofdorde, subsidiaire en verdere ordes – goed uit zijn hoger weergegeven petitiem.

De appellant roept in eerste orde in dat artikel 334 WIB 92 het laten gelden van het beroepsgeheim uitsluitend toekent aan iemand die geheimhoudingsplichtig is, met name enkel aan rechtssubjecten voor wie een beroepsgeheim bestaat waarvoor zij bij schending gestraft kunnen worden op grond van artikel 458 Sw. Aangezien de eerste tien geïntimeerden slechts geheimgerechtigden zijn (omdat zij gerechtigd zijn erop te rekenen dat hetgeen ze toevertrouwd hebben aan geheimhoudingsplichtigen door deze laatsten niet publiek gemaakt wordt) en dus niet kunnen gestraft worden wegens schending van het beroepsgeheim, zouden zij het beroepsgeheim niet kunnen laten gelden in de zin van artikel 334 WIB 92.

De appellant stelt dat de invulling die de geïntimeerden aan artikel 334 WIB 92 geven op praktische problemen stuit omdat slechts de tuchtoverheid van de geheimhoudingsplichtige bevoegd is, waardoor in het geval een belastingplichtige beroep heeft gedaan op meerdere geheimhoudingsplichtigen tal van tuchtoverheden, ook geografisch verspreid, zouden moeten tussenkomen om te beslissen over het al dan niet gedekt zijn van documenten door het beroepsgeheim.

De appellant stelt dat de rechtspraak heeft vastgelegd dat het beroepsgeheim van geheimhoudingsplichtigen voldoende gerespecteerd wordt indien het onderzoek naar hun fiscale toestand gebeurt op een manier dat zij de identiteit van hun cliënten afschermen.

De appellant laat ten overvloede gelden dat rechtsonderhorigen ervoor zouden kunnen kiezen om gegevensdragers met vertrouwelijke informatie in het bezit van hun geheimhoudingsplichtigen te laten, zodat de vertrouwelijke informatie effectief beschermd wordt door het beroepsgeheim.

De appellant stelt verder dat het niet onontbeerlijk is om de beoordeling over de bruikbaarheid van bepaalde documenten over te laten aan de tuchtoverheden. De hoven en rechtbanken zouden die bevoegdheid zelf kunnen uitoefenen in het kader van het beslechten van betwistingen over de toepassing van de belastingwet. Waar de geïntimeerden verwijzen naar een arrest van het hof van beroep Antwerpen van 7 september 2021 waarin de stafhouder opdracht kreeg om te beslissen over de bruikbaarheid van documenten door de belastingadministratie, stelt de appellant dat er tegen een cassatievoorziening is ingesteld. De appellant betwist in elk geval dat het hof de bevoegdheid met betrekking tot de vertrouwelijkheid aan de stafhouder kon overlaten zonder vast te stellen dat de stafhouder bevoegd is op grond van artikel 334 WIB 92 (wat de appellant hier betwist om de hoger vermelde redenen, namelijk omdat de eerste tien geïntimeerden zelf geen geheimhoudingsplichtigen zijn, zoals ook bij het betreffende arrest het geval was). De appellant leidt er uit af dat het Antwerpse hof de stafhouder heeft aangesteld als een soort gerechtsdeskundige, zodat zou moeten geoordeeld worden dat deze aan het hof slechts een advies kan verlenen waarover het hof nog zelf moet oordelen.

De appellant roept verder in dat de invulling van de bescherming door artikel 334 WIB 92 niet passend is om ingeroepen te worden door geheimgerechtigden in fiscale controles. De vereiste waarborgen uit hoofde van artikel 6 en 8 EVRM, zouden immers niet overeenkomen met de verstrekte waarborgen uit hoofde van artikel 334 WIB 92.

De appellant laat opmerken dat artikel 334 WIB 92 ook tal van beroepsbeoefenaars beschermt die niet tussenkomen in het recht van verdediging (waarop art. 6 EVRM betrekking heeft). Zelfs als het recht van verdediging zo ruim mogelijk zou moeten worden ingevuld, en ook juridische adviezen van andere

geheimhoudingsplichtigen dan advocaten moeten worden beschermd, dan nog zijn volgens de appellant de waarborgen die artikel 334 WIB 92 biedt te ruim in de zin dat het beroepsgeheim voor veel meer beroepen bestaat dan enkel de juridische beroepen.

Subsidiair stelt de appellant dat, bij gebrek aan bepaling in het btw-wetboek die vergelijkbaar is met artikel 334 WIB 92, de regeling waarbij de toetsing zou moeten gebeuren door de tuchtoverheid niet bestaat en dus niet kan toegepast worden wat de toepassing van de btw betreft.

Ook in hoofddorde stelt de appellant nog dat, nu geen beroep mogelijk is op het beroepsgeheim (zie hoger), de geïntimeerde zich (slechts) kunnen beroepen op de artikelen 6 en 8 EVRM (die rechtstreekse werking hebben) voor wat betreft bescherming uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel, maar dat de Belgische wetgever geen invulling geeft aan die bescherming. Het vertrouwelijkheidsbeginsel moet dan, volgens de appellant, op dezelfde manier ingevuld worden als door het Hof van Justitie in de arresten Akzo Nobel en AM& S.

De appellant roept ook in dat het niet passend is om op dezelfde manier invulling te geven aan het beroepsgeheim van advocaten zoals het geldt inzake de meldingsplicht van fiscale constructies.

Concreter stelt de appellant dat uit die rechtspraak in zaken van mededinging (AM& S en Akzo Nobel) blijkt dat er drie categorieën van documenten zijn die de bescherming van vertrouwelijkheid kunnen genieten, namelijk:

1. geschreven briefwisseling uitgaande van een advocaat naar zijn cliënt uitgewisseld na het opstarten van een administratieve procedure;
2. eerdere briefwisseling die betrekking heeft op het onderwerp van de desbetreffende administratieve procedure;
3. de interne / voorbereidende nota's die het advies van de advocaat rapporteert of herneemt, met als specifiek doel om de verdediging van de cliënt te organiseren.

Wat de eerste categorie betreft, zou het volgende door de rechtsonderhorige moeten aangetoond worden:

1. De briefwisseling moet dateren van na het begin van de administratieve procedure;
2. De briefwisseling moet gebeurd zijn met een onafhankelijk advocaat;
3. De briefwisseling moet zijn gebeurd in het kader en ten behoeve van de rechten van verweer van de cliënt van de onafhankelijke advocaat.

Alleen als aan die voorwaarden cumulatief voldaan is, dan zou de briefwisseling bescherming genieten van de vertrouwelijkheid van de briefwisseling met advocaten.

Met betrekking tot de tweede categorie (de eerdere briefwisseling die verband houdt met het voorwerp van een dergelijke procedure) zou het volgende moeten aangetoond worden door de rechtsonderhorige:

1. De briefwisseling moet gebeurd zijn met een onafhankelijk advocaat;
2. De briefwisseling moet verband houden met het voorwerp van een dergelijke procedure;
3. De briefwisseling moet zijn gebeurd in het kader en ten behoeve van de rechten van verweer van de cliënt van de onafhankelijke advocaat.

Wat de derde categorie betreft, stelt de appellant dat volgens het Hof van Justitie, vóór het Akzo Nobel-arrest, interne nota's enkel bescherming genoten indien ze:

- ofwel de inhoud van briefwisseling met een onafhankelijk advocaat weergeven;
- ofwel zijn opgesteld om in die vorm aan een onafhankelijke advocaat te worden gezonden.

In het Akzo Nobel-arrest, zo stelt de appellant, voegt het Hof van Justitie hieraan toe dat er ook bescherming wordt verleend aan de interne nota's die zijn opgesteld met het uitsluitende doel om in het kader van de uitoefening van de rechten van de verdediging juridisch advies aan een advocaat te vragen. Het enkele feit dat met een advocaat over een document is gesproken, kan daarentegen niet volstaan om

daaraan deze bescherming te verlenen..

Wat betreft de interne nota's verduidelijkt het Akzo Nobel-arrest verder, zo stelt de appellant, dat het niet is omdat een onafhankelijke advocaat bij een bepaald project/programma betrokken is, dat daarom aan alle documenten die in het kader van een dergelijk project/programma zijn opgesteld automatisch de bescherming van de vertrouwelijkheid wordt verleend.

Op grond daarvan leidt de appellant alvast af dat alleen bescherming kan worden verleend wanneer er sprake is van een advocaat die voldoende onafhankelijk is om, in het overwegend belang van de rechtspleging, de door zijn cliënt benodigde rechtskundige bijstand te verlenen.

Daar waar de eerste twaalf geïntimeerden verwijzen naar het standpunt van het Grondwettelijk Hof aangaande de meldplicht van advocaten inzake anti-witwas, stelt de appellant dat daarin de bescherming wordt erkend van de gegevens die een advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, ook in het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, en van het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding.

Op basis van het Akzo Nobel-arrest stelt de appellant dat, als het begrip wezenlijke activiteiten correct geïnterpreteerd wordt, de bescherming die het Grondwettelijk Hof verleent aan het beroepsgeheim van advocaten inzake meldplicht inzake anti-witwas, gelijk is aan de bescherming uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel voor briefwisseling met advocaten van na het begin van de administratieve procedure, en dus deze van de hoger vermelde eerste categorie.

Voor wat betreft briefwisseling met een advocaat die dateert van vóór het begin van de administratieve procedure (de tweede categorie), voegt het Hof van Justitie volgens de appellant nog een voorwaarde toe, met name dat, om bescherming te genieten uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel ook zou moeten bewezen zijn dat de adviezen, rechtsposities,... die gevraagd zijn aan een onafhankelijk advocaat ook verband houden met het voorwerp van de procedure. De appellant stelt dat in de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van advocaten inzake anti-witwas, deze voorwaarde niet toegevoegd is nu bij de meldplicht er geen sprake is van briefwisseling met advocaten die dateert van voor of na het begin van een administratieve procedure.

Voor wat betreft documenten die niet de letterlijke inhoud van briefwisseling met advocaten bevatten, stelt de appellant dat het Hof van Justitie ook nog een voorwaarde toevoegt: om bescherming te genieten uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel moet dan niet alleen bewezen zijn dat de juridische adviezen, rechtsposities,... die gevraagd zijn ook verband houden met het voorwerp van de procedure, maar ook worden aangetoond dat deze documenten zijn opgesteld met het uitsluitende doel om juridisch advies te vragen aan een advocaat.

Ook hier, zo stelt de appellant, houden de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van advocaten hier geen rekening mee.

De appellant stelt in het verlengde daarvan dat, als de artikelen 6 en 8 EVRM hier ingevuld worden zoals in de arresten Akzo Nobel en AM& S, dan alleen briefwisseling met advocaten beschermd wordt en dan een verschil gemaakt moet worden tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure.

De appellant stelt daartoe dat het vertrouwelijkheidsbeginsel alleen geldt voor briefwisseling met advocaten.

De appellant stelt dat op basis van de zeventiende overweging van de considerans van richtlijn 91/308, blijkt dat de Europese wetgever de mogelijkheid verstrekt aan de lidstaten om de ontheffing van de meldplicht inzake anti-witwas niet alleen te implementeren voor advocaten, maar voor alle onafhankelijke juridische adviesvertrekkers met geheimhoudingsplicht (accountants, belastingadviseurs, bedrijfsrevisoren, notarissen). Omdat de Belgische wetgever van die mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt, maar ervoor koos om enkel te voorzien in een ontheffing van de meldplicht in hoofde van advocaten, wordt volgens de appellant naar Belgisch recht niet diezelfde bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim erkend voor de

accountants van de dertiende geïntimeerde.

Wat betreft het beroepsgeheim verwijst de appellant naar de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van 23 januari 2008, 24 september 2020 en 29 april 2021 die telkens alleen ontheffing van meldplicht voorzien voor advocaten, en niet voor accountants.

Ook inzake beroepsgeheim heeft het Grondwettelijk Hof (toen nog het Arbitragehof), zo stelt de appellant, in het arrest van 27 maart 1996 geoordeeld dat het geen discriminatie vormt dat accountants (ook al vallen zij onder het beroepsgeheim) niet aan een bijzondere procedure worden onderworpen met betrekking tot het af luisteren van telecommunicatie, waarbij in overweging werd genomen dat de artsen en advocaten (wel) noodzakelijk zijn om de rechten van de verdediging en het recht op eerbiediging van het privéleven in zijn meest persoonlijke aspect ten volle te vrijwaren. De appellant leidt daaruit af dat de rol die de advocaat speelt in het kader van artikel 6 EVRM zwaarwichtiger is dan de rol van de andere juridische adviesverstrekkers, waaronder de accountants.

Waar de dertiende geïntimeerde verwijst naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 15 september 2022 betreffende de driemaandelijks meldingsplicht in geval van marktklare constructies inzake mededingingsrecht, laat de appellant gelden dat daar inderdaad overwogen wordt dat er ook ontheffing van meldplicht moet voorzien worden voor alle intermediairs die gehouden zijn tot artikel 458 Sw., dus ook de accountants, maar dat de ontheffing van de driemaandelijks meldplicht in geval van marktklare constructies in hoofdte van de accountant zelf, door het Grondwettelijk Hof verantwoord wordt door de verlegging van die meldplicht naar de belastingplichtige. Aangezien het hier ook de belastingplichtige zelf is die de vertrouwelijkheid laat gelden zou het beroepsgeheim van de accountants, volgens diezelfde principes, niet verhinderen dat de eerste tien geïntimeerden zelf de briefwisseling met hun accountants voorleggen, wanneer de fiscale wet hen daartoe verplicht. Aan de documenten van accountant kan volgens de appellant dus eventueel vertrouwelijkheid kleven, maar geen beroepsgeheim. Wat betreft de vraag of hier het vertrouwelijkheidsbeginsel, zoals bedoeld in de arresten Akzo Nobel en AM& S, ook kan toegepast worden voor de accountants en de andere juridische adviesverstrekkers met geheimhoudingsplicht, stelt de appellant dat de enige andere rechtstak, die hij kent, die effectief ook bij wet bescherming van de vertrouwelijkheid voorziet zonder dat het overheidsonderzoek verricht wordt bij een geheimhoudingsplichtige, het mededingingsrecht is. Voor het overige zijn de appellant noch Belgische, noch communautaire rechtsgronden bekend die het vertrouwelijkheidsbeginsel voor briefwisseling met accountants erkennen bij overheidsonderzoeken in hoofdte van niet-geheimhoudingsplichtigen.

De appellant ontkent niet dat redenering van de onherstelbare schade aan het recht van verdediging naar ieder mogelijk juridisch advies, zelfs deze die niet verstrekt worden door geheimhoudingsplichtigen, getransponeerd kan worden. Maar, omdat de appellant, zo stelt hij, ook handelt in het openbaar belang, moet volgens hem het recht van verdediging afgewogen worden tegen zijn fiscale onderzoeksbevoegdheden.

De appellant vraagt dan ook aan het hof om zijn onderzoeksbevoegdheden (bij niet-geheimhoudingsplichtigen) enkel in te perken in de mate dat het fiscaal onderzoek zich richt op communicatie met advocaten. Wanneer de communicatie met alle geheimhoudingsplichtigen zou moeten worden uitgefilterd, zou er sprake zijn van ongeoorloofde uitholling van de onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie.

Wat betreft het verschil tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure, heeft het hof hierboven al de achtergrond van de stelling van de appellant weergegeven. De appellant benadrukt dat het onderscheid dat het Hof van Justitie maakt tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure, niet aan de orde is inzake de meldplicht van advocaten omdat daar geen sprake is van een administratieve procedure, terwijl dat hier wel het geval is, met name de visitaties van 2 en 3 april 2019 waarvan de onderzoeksresultaten het voorwerp uitmaken van de huidige procedure.

Concreet, en dus bij wijze van samenvattende stellingname, stelt de appellant dat niet kan worden ingestemd met het als vertrouwelijk bestempelen (en dus niet voor de appellant toegankelijk maken) onder

categorie B van alle bestanden die ofwel briefwisseling uitmaken met advocaten, ofwel forwards zijn van e-mails van advocaten en dus letterlijk de inhoud van briefwisseling met advocaten weergeven. Er zou een verfijning moeten plaatsvinden door van de eerste tien geïntimeerden het bewijs te vragen dat die documenten en briefwisseling juridische adviezen, of minstens het bepalen van een rechtspositie betreffen. Omdat de bestreden datacaptatie tijdens een visitaties van 2 en 3 april 2019 plaatsvond, zouden de eerste tien geïntimeerden ook nog moeten bewijzen dat die juridische adviezen en/of, die hulp bij het bepalen van een rechtspositie, verband houden met het voorwerp van de (hier betwiste) fiscale controle.

De appellant stelt verder dat, wat betreft de fysieke documenten, de eerste tien geïntimeerden ook een aantal documenten ten onrechte onder categorie B gecatalogeerd hebben omdat ze geen briefwisseling met advocaten uitmaken, en ook niet de inhoud van briefwisseling met advocaten weergeven. De appellant stelt dat dergelijke documenten weliswaar ook bescherming kunnen genieten, maar dan moet volgens hem wel voldaan zijn aan de bewijslast dat die documenten uitsluitend zijn opgesteld om te vragen om juridisch advies, of om hulp bij het bepalen van een rechtspositie, te vragen die verband houden met het voorwerp van de betwiste fiscale controle.

Wat betreft de andere categorieën C1, C2, C3, met name wat betreft de accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen, vraagt de appellant de integrale vrijgave. Hij stelt dat niet voldaan is aan de bewijslast die het Hof van Justitie vooropstelt, met name omdat er geen sprake is van briefwisseling met een onafhankelijke advocaat.

Vervolgens gaat de appellant onder de randnummers V.4.3.1. en V.4.3.2. op de pagina's 45 tot 48 van zijn conclusie meer in detail in op hoe daaraan invulling zou moeten worden gegeven. Hij verduidelijkt daarin onder andere dat hij ondertussen van de eerste tien geïntimeerden een lijst (stuk 51 app.) ontvangen heeft waarin voldoende duidelijk is aangetoond met betrekking tot 8.854 digitale bestanden dat deze briefwisseling of documenten betreffen die zijn uitgewisseld met advocaten, maar dat de eerste tien geïntimeerden nog bijkomend moeten bewijzen dat de bestanden zijn uitgewisseld in het kader van het recht van verdediging én dat ze verband houden met het voorwerp van de onderhavige procedure.

4.3.2. Beoordeling door het hof

4.3.2.1. Wetgevend kader

Het past vooraf de betrokken bepalingen in herinnering te brengen.

Artikel 334 WIB 92 luidt als volgt:

Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.

Het basisartikel waarnaar in artikel 334 WIB 92 verwezen wordt, is artikel 315 WIB 92 waarvan de tekst (in de versie die op 2 april 2019 gold) als volgt luidt (met onderstreping door het hof):

Eenieder die onderhevig is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners is verplicht de administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomst te bepalen.

De verplichting tot voorlegging:

1° omvat, voor rijksinwoners, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 307, § 1/1, eerste lid, vermelde rekeningen, levensverzekeringsovereenkomsten en juridische constructies;

2° strekt zich uit, voor vennootschappen, tot de registers van de aandelen en obligaties op naam, alsmede

tot de presentielijsten van de algemene vergaderingen;

3° omvat, voor rechtspersonen, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 307, § 1/3, vermelde juridische constructies;

4° omvat, voor de in artikel 307, § 1/4), vermelde belastingplichtigen, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 21, eerste lid, 13°, vermelde leningen.

Behoudens wanneer zij door het gerecht in beslag genomen zijn, of behoudens afwijking toegestaan door de administratie, moeten de boeken en bescheiden aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten kan worden vastgesteld, ter beschikking van de administratie worden bewaard in het kantoor, agentschap, bijhuis of elk ander beroeps- of privélokaal van de belastingplichtige waar die boeken en bescheiden werden gehouden, opgesteld of toegezonden, tot het verstrijken van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk.

Artikel 315bis WIB 92 regelt de voorleggingsplicht wat betreft de digitale bestanden en luidt als volgt (met onderstreping door het hof):

De natuurlijke personen en rechtspersonen die een beroep doen op een informaticasysteem of elk ander elektronisch apparaat om de boeken en bescheiden waarvan de voorlegging is voorgeschreven door artikel 315, geheel of ten dele, te houden, op te stellen, toe te zenden of te bewaren, zijn eveneens verplicht, op verzoek van de administratie, ter plaatse, de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten, ter inzage voor te leggen.

De op de informatiedragers geplaatste gegevens moeten in een leesbare en verstaanbare vorm ter inzage worden voorgelegd.

Wanneer de administratie hen erom verzoekt, zijn de in het eerste lid bedoelde personen verplicht op hun uitrusting en in bijzijn van de ambtenaren van de administratie, kopies te maken in de door die ambtenaren gewenste vorm van het geheel of een deel van voormelde gegevens, alsook de informaticabewerkingen te verrichten die nodig worden geacht om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen.

De bepalingen van artikel 315, derde lid, zijn van toepassing op de bewaring van de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook op de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten. In afwijking van deze bepalingen verstrijkt de bewaartermijn, ten aanzien van de gegevens met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van informaticasystemen of elk ander elektronisch apparaat, op het einde van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk waarin het in die gegevens omschreven systeem werd gebruikt.

De in dit artikel vermelde verplichtingen gelden eveneens wanneer de gegevens waar de administratie om verzoekt, zich digitaal in België of in het buitenland bevinden.

Artikel 319 WIB 92 regelt het recht om controle te doen in lokalen en wel als volgt:

Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen, tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend, vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen of de lokalen waar rechtspersonen hun werkzaamheden uitoefenen, zoals kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen, magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren enerzijds de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van de bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel en anderzijds de bovenbedoelde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en bescheiden die zich in de voornoemde lokalen bevinden, te onderzoeken.

De ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbrief, mogen, wanneer zij met dezelfde taak belast zijn, vrije toegang eisen tot alle andere lokalen, gebouwen, werkplaatsen of terreinen die niet bedoeld zijn in het eerste lid en waar werkzaamheden verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de rechter in de politierechtbank.

De voormelde ambtenaren, voorzien van hun aanstellingsbewijs, mogen door middel van de gebruikte uitrusting en met de bijstand van de personen als vermeld in artikel 315*bis*, derde lid, de betrouwbaarheid nagaan van de geïnformateerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, door inzonderheid de voorlegging ter inzage te vorderen van stukken die in het bijzonder zijn opgesteld om de op informatiedragers geplaatste gegevens om te zetten in een leesbare en verstaanbare vorm.

Er kan in dat verband gewezen worden op de volgende overweging van het Grondwettelijk Hof in zijn arrest 116/2017 van 12 oktober 2017 onder randnummer B.11.3. (met eigen onderstreping door het hof):

De bevoegde ambtenaren beschikken aldus, teneinde de verschuldigde belasting te kunnen bepalen, over ruime onderzoeksbevoegdheden en hebben het recht om tijdens de visitatie na te gaan welke boeken en stukken of bescheiden zich in de lokalen bevinden en ze te onderzoeken, zonder voorafgaandelijk om de voorlegging ervan te moeten verzoeken. Eenzinvolle interpretatie van de verplichting tot medewerking vereist dat de belastingadministratie niet afhankelijk is van de keuze van de belastingplichtige om te bepalen in welke documenten hij inzage verleent en dat de belastingplichtige zijn medewerking dient te verlenen om bijvoorbeeld gesloten kasten of kluizen te openen. De in het geding zijnde bepalingen laten de bevoegde ambtenaren evenwel niet toe om de inzage van de bedoelde boeken en stukken of bescheiden eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe nauwkeurig moeten omschrijven, wat niet het geval is.

Artikel 458 van het Strafwetboek luidt als volgt:

Geneesheren, heilkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet, het decreet of de ordonnantie hen verplicht of toelaat die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van een jaar tot drie jaar en een geldboete van honderd euro tot duizend euro of met een van die straffen alleen.

Artikel 6 EVRM bepaalt (relevante bepalingen voor de huidige betwisting):

1. [...] [B]ij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld.

[...]

2. Eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.

[...].

Artikel 6 EVRM beschermt dus het recht op een eerlijk proces. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel (GwH, 15 september 2022, arr.nr. 103/2022, randnr. B.48.2).

Waar artikel 6 EVRM betrekking heeft op strafvervolgingen, bestaat er geen betwisting over dat de principes ervan ook toepasselijk zijn op geschillen met betrekking tot belastingen waarbij de vaststelling van

die belastingen kan gepaard gaan met het opleggen van een administratieve sanctie (indien bepaalde voorwaarden voldaan zijn), wat hier het geval is.

Artikel 8 EVRM luidt als volgt:

Eenieder heeft recht op de eerbiediging van zijn privé leven, zijn familie – en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.

Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan met betrekking tot de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving nodig is in het belang van 's lands veiligheid, de openbare veiligheid, of het economisch welzijn van het land, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

4.3.2.2. Analyse door het hof

Terecht stellen de geïntimeerden dat de basis van het beroepsgeheim, zoals in artikel 334 WIB 92 bedoeld, ligt in fundamentele beginselen die in de artikelen 6 en 8 EVRM zijn neergelegd.

4.3.2.2.1. Over artikel 6 EVRM

Artikel 6 EVRM garandeert eenieder een recht op een eerlijk proces bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij wijze van algemeen rechtsbeginsel (GwH, 15 september 2022, arr.nr. 103/2022, randnr. B.48.2). Artikel 6 EVRM is hoe dan ook toch van toepassing in fiscale zaken, wanneer een rechtspleging leidt of kan leiden tot een straf in de zin van artikel 6 EVRM. Fiscaal-administratieve sancties, zoals proportionele boetes, hebben al gauw (mits bepaalde voorwaarden voldaan zijn) een strafrechtelijk karakter in de zin van die bepaling. Zelfs de theoretische mogelijkheid dat er een boete kan worden opgelegd, is volgens het EHRM al voldoende om een fiscaal geschil onder het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM te laten vallen (EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, Chambaz, www.echr.coe.int). Het is onbetwist dat de eerste tien geïntimeerden hier met betrekking tot het gevoerde onderzoek het risico lopen/liepen om een belastingverhoging met strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM op te lopen en dat op naam van drie van hen zelfs al (weliswaar door hen betwiste) aanslagen werden gevestigd waarbij boetes van 50 % op basis van artikel 444 WIB 92 en 200 % op basis van artikel 70 WBTW werden opgelegd.

Het staat buiten kijf dat artikel 6 EVRM hier toepasselijk is.

4.3.2.2.2. Over artikel 8 EVRM

Overeenkomstig artikel 8 EVRM heeft eenieder recht op respect voor correspondentie.

Die bescherming heeft niet enkel betrekking op strikt private correspondentie, maar ook in een aantal gevallen op professionele correspondentie, in het bijzonder wat betreft briefwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt (EHRM 9 april 2019, Altay vs. Turkije; EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88, Niemietz vs. Duitsland, randnrs. 32 en 37). Volgens het EHRM moet, gelet op de vertrouwensrelatie, de briefwisseling tussen de advocaat en de cliënt in principe een geprivilegieerd statuut krijgen. Zoals de geïntimeerden stellen, heeft ook het Europees Hof van Justitie die principes meermaals bevestigd (bijv. HvJ 8 december 2022, C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e.a., nr. 27 en 28, waar (o.a.) staat:

[Het] volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk, CE: ECHR: 2012: 1206JUD001232311, §§ 117 en 118). [...] Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, Altay tegen Turkije (nr. 2), CE:

ECHR: 2019: 0409JUD001123609, § 49]. [...] 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).

Ook het Grondwettelijk Hof bevestigde die principes (GwH 17 december 2020 arr.nr. 167/2020, waar het hof onder randnummer B.5.5. het volgende overweegt:

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 fundamenteel recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon 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 aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

Ook wat betreft het beroepsgeheim van advocaten, verwijzen de geïntimeerden ook terecht op de bevestiging daarvan door het Hof van Cassatie (o.a. Cass. 13 juli 2010, *Arr. Cass.* 2010, nr. 480; Cass. 9 juni 2004, *Arr. Cass.* 2004, nr. 313: het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, berust op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen).

4.3.2.2.3. De artikelen 6 en 8 EVRM samengenomen – wat advocaten betreft

Met de geïntimeerden moet worden aangenomen dat de vertrouwelijkheid van de correspondentie die uit artikel 8 EVRM voortvloeit, zich uitstrekt tot alle gegevens die worden vernomen tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van het beroep van advocaat, namelijk het bijstaan en verdedigen in rechte van de cliënt en het juridisch advies zelfs buiten elk rechtsgeding om. Anders dan wat de appellant voorhoudt, is de vertrouwelijkheid van de correspondentie dus niet beperkt tot de vertegenwoordiging van de cliënt in een bestaand rechtsgeding.

Het hof verwijst alvast naar het hogervermelde citaat uit het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 in de zaak C-694/20.

Dat houdt trouwens verband met de vraag of de vertrouwelijkheid en dus het beroepsgeheim kan worden ingeroepen ongeacht of het informatieverstrekkende is die uitgaat van de geheimgerechtigde aan de geheimhoudingsplichtige of in de omgekeerde richting. In dat verband moet worden aangenomen dat ook de door de (geheimhoudingsplichtige) consultant meegedeelde informatie (advies in allerlei verschijningsvormen) gedekt is door de vertrouwelijkheid waarvan in de relatie met de cliënt wordt uitgegaan. Daar waar in een relatie tussen een drager van het beroepsgeheim en zijn cliënt de basisafpraak bestaat dat hun gesprekken en correspondentie door wederzijdse vertrouwelijkheid worden gekenmerkt, is het noodzakelijk dat de geheimgerechtigde (evengoed als de geheimhoudingsplichtige) ten aanzien van de belastingadministratie kan inroepen dat de tastbare resultaten van die vertrouwelijke gesprekken en correspondentie (brieven, e-mails, verslagen daarvan, eventueel in presentatievorm, schriftelijke adviezen, eigen nota's enz.) gedekt zijn door (de vertrouwelijkheid van) het beroepsgeheim. In die zin slaat het beroepsgeheim niet alleen op gegevens die door de cliënt (hier de belastingplichtige) aan de geheimhoudingsplichtige zijn toevertrouwd, maar ook op wat door die geheimhoudingsplichtige aan de

cliënt in het kader van de vertrouwelijke relatie die onder de dekking van het beroepsgeheim verloopt, is meegedeeld. Het Grondwettelijk Hof heeft dat al herhaaldelijk bevestigd. Onder andere heeft dat hof in zijn arrest van 15 september 2022 (arr. nr. 103/2022 onder randnummer B.54.3) gewezen op de parlementaire voorbereiding bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, en vastgesteld dat, wanneer er sprake is van strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, en de advocaat die optreedt als intermediair in verband met het organiseren van een constructie in de zin van die wet, dit inhoudt dat de advocaat zich enkel aan de plicht tot het melden van de constructie kan onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Waar ook het verstrekken van advies door de advocaat genoemd wordt, bevestigt het Grondwettelijk Hof dat evengoed de informatieverstrekking van de geheimhoudingsplichtige (daar: de advocaat) aan zijn cliënt (de belastingplichtige) onder het beroepsgeheim valt. Zoals de geïntimeerden in conclusies vermelden, heeft het Grondwettelijk Hof dat principe al eerder bevestigd met betrekking tot andere wetgeving waarin opheffing van het beroepsgeheim geregeld wordt.

In zijn arrest 10/2008 van 23 januari 2008 heeft het Grondwettelijk Hof in het kader van de antiwitwaswetgeving bevestigd dat de gegevens die een advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, ook in het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, en het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding om, door het beroepsgeheim gedekt blijven en niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden (randnr. B.9.6.). De kerntaak van de advocaat houdt volgens het hof in de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd (randnr. B.9.5.).

Tegen die achtergrond moet worden in acht genomen dat een juridisch advies van de advocaat altijd mogelijk maakt of minstens kan maken dat een rechtsgeding over handelingen die, rechtstreeks of onrechtstreeks door het advies beïnvloed worden, vermeden wordt. Een advies zal dus de rechtspositie van de cliënt kunnen beïnvloeden ongeacht of er naderhand een geschil over gevoerd wordt.

De eerste tien geïntimeerden wijzen er ook terecht op dat ook de Raad van State in zijn advies bij het voorontwerp van het wetsontwerp tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, expliciet naar dit arrest van het Grondwettelijk Hof verwijst (*Parl. St.*, Kamer, nr. 55-0791/001, p. 110-112) en dat de memorie van toelichting bij de genoemde wet van 20 december 2019 expliciet stelt dat risicoanalyses, zoals bijvoorbeeld een due diligence (in het Nederlands: grondig onderzoek) bij een overname niet moeten worden gemeld omdat ze onder de vertrouwelijkheid vallen (*Parl. St.*, Kamer, nr. 55-0791/001, p. 10). Zoals de eerste tien geïntimeerden laten gelden worden dergelijke risicoanalyses gemaakt in het kader van het bepalen van de rechtspositie van de cliënt, om o.a. toekomstige geschillen te vermijden.

De verwijzing van de administratie naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 17 december 2020 ter ondersteuning van haar beperktere interpretatie van wezenlijke activiteiten is niet dienstig. Het gaat daar immers over de initiële meldplicht van marktklare constructies. Een initiële meldplicht van het voor het publiek openstellen van een welbepaalde marktklare constructie kan uiteraard niet vallen onder de vertrouwelijkheid omdat het geen concreet dossier betreft, noch een concrete belastingplichtige. Er kan geen sprake zijn geweest van uitwisseling van gegevens in het kader van een vertrouwelijkheidsrelatie tussen advocaat en zijn cliënt. De meldplicht kan dus geen opheffing zijn van enige vertrouwelijkheid en dus van een beroepsgeheim.

Wat betreft de periodieke meldingsplicht (te onderscheiden van de initiële meldplicht) heeft het Grondwettelijk Hof in het al vermelde arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 gesteld dat intermediairs zich moeten kunnen beroepen op het beroepsgeheim, terwijl daar wel degelijk sprake is van een tussenkomst door de intermediair die de rechtspositie van de specifieke cliënt – belastingplichtige – kan hebben beïnvloed.

De vertrouwelijkheid heeft van dan af evenzeer betrekking op documenten die een verslag weergeven van de inhoud van adviezen verstrekt door geheimhoudingsplichtigen.

Met reden verwijzen de eerste tien geïntimeerden naar een beschikking van het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie van 4 april 1990 (zaak T-30/89, Hilti vs. Commissie, via <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=102722&pageIndex=0&doclang=NL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=7334631>) waarin dat werd bevestigd in randnr. 18, waar immers staat:

In casu blijken die adviezen te zijn weergegeven in interne nota's die onder het leidinggevend personeel van de onderneming ter overdenking zijn verspreid. Hoewel die adviezen niet per brief zijn ontvangen, dient in een dergelijk geval te worden geoordeeld, dat van het beginsel inzake de bescherming van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt niet kan worden afgeweken op de enkele grond dat de inhoud van die briefwisseling en die adviezen in bedrijfsinterne stukken is weergegeven. Gelet op zijn doelstelling, moet derhalve het beginsel inzake de bescherming van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt worden geacht zich ook uit te strekken tot interne nota's die enkel de tekst of de inhoud van die briefwisseling weergeven. Mitsdien moet in het verzoek van verzoekster om vertrouwelijke behandeling te worden bewilligd voor zover het deze documenten betreft.

Het Hof van Justitie heeft in het arrest Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals vs. Commissie van 17 september 2007 (gevoegde zaken T-125/03 en T-253/03, randnr. 117, via <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62942&pageIndex=0&doclang=nl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7329765>) verwezen naar die beschikking in de zaak Hilti vs. Commissie en die rechtspraak van het Gerecht van Eerste Aanleg bijgetreden.

Het Hof van Justitie bevestigde aldus dat zelfs voorbereidende documenten die zijn opgemaakt in het kader van het inwinnen van juridisch advies, gedekt zijn door de vertrouwelijkheid.

Zoals de dertiende geïntimeerde laat opmerken is de invulling van het unierechtelijke begrip van beroepsgeheim voor advocaten geëvolueerd in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van 26 juni 2007 (zaak C-305/05, OBFG, OVB e.a. vs. België, via www.curia.europa.eu), nu daarin de draagwijdte van het begrip beroepsgeheim voor advocaten uitgebreid werd. Als antwoord op een prejudiciële vraag van het Grondwettelijk Hof inzake een vernietigingsprocedure aangaande de wet van 12 januari 2004 (inzake de meldings- en samenwerkingsplicht), overwoog het Hof van Justitie onder randnummer 24 (met eigen onderstreping door het hof):

Het belang van deze vrijstelling wordt onderstreept in de zeventiende overweging van de considerans van richtlijn 2001/97, volgens welke het niet aangewezen is dat richtlijn 91/308 een verplichting om vermoedens van witwassen te melden oplegt aan onafhankelijke leden van wettelijk erkende en gecontroleerde beroepsgroepen die juridisch advies verstrekken, zoals advocaten, wanneer zij de rechtspositie van een cliënt bepalen of een cliënt in rechte vertegenwoordigen. Voorts moeten er volgens deze overweging vrijstellingen zijn van elke verplichting om informatie te melden die is verkregen vóór, tijdens of na een gerechtelijke procedure, of bij het bepalen van de rechtspositie van een cliënt. Tot slot wordt daarin onderstreept dat uit een dergelijke vrijstelling voortvloeit, dat juridisch advies onderworpen blijft aan de beroepsgeheimhoudingsplicht, tenzij de advocaat zelf deelneemt aan witwasactiviteiten, het juridisch advies voor witwasdoeleinden wordt verstrekt, of de advocaat weet of redenen heeft om aan te nemen dat zijn cliënt juridisch advies wenst voor witwasdoeleinden.

Tegen die achtergrond kan de appellant niet gevolgd worden waar hij de bescherming van gegevens die bij de belastingplichtige worden aangetroffen naar aanleiding van een visitatie wil beperken tot deze die (zelfs strikt) verband houden met het voeren van een procedure die verband houdt met de uitgevoerde controle. Het recht van de verdediging waarvoor de vertrouwelijkheid (en het beroepsgeheim) geldt, strekt zich evenzeer uit tot de potentiële betwistingen die verband houden met beslissingen en handelingen van belastingplichtigen. Ook adviezen, zelfs als ze niet onmiddellijk of zelfs nooit tot een geschil leiden, worden geacht de rechtspositie van de cliënt, belastingplichtige, te (helpen) bepalen, waardoor ze onder de beschermde vertrouwelijkheid van het beroepsgeheim vallen.

Het is dan ook terecht dat de dertiende geïntimeerde laat gelden dat het beroepsgeheim ook bescherming vereist in de gevallen dat er geen gerechtelijke procedure zou volgen op de fiscale visitatie.

In dat verband geldt hier ook dat adviezen (en de communicatie, verslagen, notities daarover, enz.) informatie uitmaken die voor andere (in het bijzonder fiscale) administraties relevant kunnen zijn - waarvoor de ambtenaren van de appellant op grond van artikel 327 juncto artikel 337 WIB 92 doorgeefplicht hebben, waarmee het beroepsgeheim van de belastingambtenaren gerelativeerd wordt.

4.3.2.2.4. Toepasselijkheid van diezelfde beginselen op andere geheimhoudingsplichtigen dan advocaten, in het bijzonder op accountants

Waar de beginselen die zijn neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM de basis vormen voor het beroepsgeheim naar Belgisch recht, laten de geïntimeerden met reden gelden en heeft de eerste rechter met reden aangenomen dat ze evenzeer gelden voor de vertrouwensrelatie die bestaat tussen cliënten van beoefenaars van andere beroepsgroepen dan advocaten die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, waaronder de accountants en belastingadviseurs (van wie de dertiende geïntimeerde de tuchtoverheid vertegenwoordigt).

Ook andere beroepsbeoefenaars dan advocaten voor wie een wettelijk beroepsgeheim geldt, hebben een vertrouwensrelatie met hun cliënten die beheerst wordt door de beginselen neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM. Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen, kent bijv. ook de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, het beroepsgeheim zoals dat van advocaten toe aan notarissen, bedrijfsrevisoren, accountants en belastingconsulenten, boekhouders en boekhouders-fiscalisten (art. 53 juncto art. 5, § 1, 23-28°). De memorie van toelichting bij deze wet stelt expliciet dat het om een herbevestiging gaat van het beroepsgeheim dat notarissen, gerechtsdeurwaarders, cijferberoepen en advocaten kunnen inroepen ten aanzien van hun verplichting tot melding van vermoedens en van hun verplichting om gevolg te geven aan vragen tot bijkomende inlichtingen vanwege de CFI (maar ook dat het beroepsgeheim niet absoluut is) (*Parl. St. Kamer* nr. 54/2566-001, p. 168-169).

In het al genoemde arrest 103/2022 van 15 september 2022 heeft ook het Grondwettelijk Hof bevestigd dat andere intermediairs, waaronder accountants, gebonden zijn aan de geheimhoudingsplicht vergelijkbaar aan de geheimhoudingsplicht van advocaten (zie randnummer B.91, waar immers staat: Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.54.4 en B.55 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.).

De administratie erkent dat in dat arrest inderdaad staat dat er ook ontheffing van meldplicht moet voorzien worden voor alle intermediairs die gehouden zijn tot artikel 458 Sw., dus ook de accountants, maar voert aan dat de ontheffing van de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies in hoofde van de accountant zelf, door het Grondwettelijk Hof in randnummer B.54.4 wordt verantwoord door de verlegging van die meldplicht naar de belastingplichtige. De appellant kan daarin evenwel niet worden bijgetreden. Terecht verwijzen de eerste tien geïntimeerden naar het feit dat volgens de eigen administratieve instructies in verband met de meldingsplicht van constructies aan belastingplichtigen geen gegevens gevraagd (kunnen) worden die vallen onder vertrouwelijkheid van correspondentie met dragers van het beroepsgeheim (<https://www.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/public/fisconet/document/1d641f65311c-468b-9d72-c05053446ae5>). Het betreft geen memo's, e-mails, of andere vormen van correspondentie of verslagen of notities van gesprekken met dragers van het beroepsgeheim. Het is dus niet relevant dat het hier ook de belastingplichtige is bij wie de gegevens aangetroffen worden. De gegevens waarvan de geïntimeerden hier de bescherming vragen, zijn precies (wel) gedekt door vertrouwelijkheid omdat ze voortvloeien uit communicatie tussen de geheimhoudingsplichtige intermediair en zijn cliënt, de belastingplichtige.

Het Grondwettelijk Hof zegt in het betreffende arrest enkel dat, in de mate dat een drager van het

beroepsgeheim deze informatie – die voor een belastingplichtige zelf geen vertrouwelijke gegevens uitmaken, maar voor een intermediair wel – onder zich heeft, er geen rechtvaardiging is voor het opleggen van een meldplicht aan de drager van het beroepsgeheim.

Gelet op het feit dat het voorwerp van het geschil anders is dan dat van de uitspraken van het Hof van Justitie inzake het Communautaire mededingingsrecht, niet in het minst omdat het een onderzoek vraagt naar de Belgische toepassing van het beroepsgeheim (en de vertrouwelijkheid die daaraan ten grondslag ligt), is het voor het huidige geschil niet determinerend dat het Hof van Justitie een beperktere draagwijdte geeft aan de vertrouwelijkheid in mededingingsrechtelijke procedures (want enkel bescherming erkent voor briefwisseling tussen advocaten en hun cliënten, met uitsluiting van de andere beroepen). Het Hof van Justitie maakt trouwens zelf een onderscheid tussen een Unierechtelijke procedure en een nationale mededingingsrechtelijke procedure. Zoals de eerste tien geïntimeerden aanvoeren, is de bescherming die het Hof van Justitie geeft aan de vertrouwelijkheid in het kader van mededingingsrechtelijke procedures op het niveau van de Europese Commissie een minimumstandaard, maar sluit dit niet uit dat nationale rechtssystemen een ruimer kader toekennen aan de vertrouwelijkheid.

In België, waar ook accountants een wettelijk beroepsgeheim hebben (ook beschermd door artikel 458 Sw.), moet dezelfde bescherming worden gegeven aan dat beroepsgeheim als aan het beroepsgeheim van advocaten.

4.3.2.2.5. Over de lezing van artikel 334 WIB 92

Zoals de eerste rechter oordeelde, laat de letterlijke lezing van artikel 334 WIB 92 er geen twijfel over bestaan dat de woordenwanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, inhouden dat elke persoon die gevraagd wordt documenten voor te leggen, inlichtingen te verstrekken, enz. op basis van die wetsbepalingen, zich op het beroepsgeheim kan beroepen, zelfs als die aangezochte persoon niet iemand is die zelf tot een beroepsgeheim is gehouden.

Dat is ook een inherent gevolg van het doel van het beroepsgeheim. De vertrouwelijkheid van documenten en correspondentie die gegevens bevatten die gedekt zijn door het beroepsgeheim raakt aan de gemeenschappelijke beroepsbelangen van de beoefenaars van de betreffende beroepen. Deze vertrouwelijkheid van correspondentie tussen de vrije beroepsbeoefenaars en hun cliënt raakt de openbare orde (Cass. 23 juni 1958, *Arr. Cass.* 1958 p. 856: Overwegende dat de geneesheren voorkomen onder de noodzakelijk in vertrouwen te nemen personen aan wie artikel 458 de verplichting oplegt het geheim te bewaren over alles waarvan zij aldus in de uitoefening van hun functies kennis hebben gekregen of om reden van het ver trouwen dat hun op grond van hun beroep geschonken wordt; Dat deze verplichting van openbare orde en de immuniteit die met betrekking tot het getuigen in rechten eruit voortvloeit, berusten, wat de geneesheren aangaat, op de noodzaak het volste veiligheidsgevoel in te boezemen aan diegenen die zich aan hen moeten toevertrouwen, en aldus elke patiënt de zorgen te verzekeren die zijn gezondheidstoestand vereist, welke de oorzaak ervan ook zij; Zie ook GwH 23 januari 2008, arr.nr. 10/2008, randnr. B.7.10, wat het beroepsgeheim van de advocaat betreft: dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van fundamentele rechten). Er is geen reden om wat dat betreft een onderscheid te maken tussen de onderscheiden beroepen waarvoor een beroepsgeheim geldt, al is het maar omdat ze telkens strafrechtelijk afdwingbaar zijn op grond van artikel 458 Sw. Het beroepsgeheim is dan ook een van de fundamentele van de maatschappelijke orde. Het heeft tegelijk betrekking op het algemeen belang en op individuele belangen en dit van zowel de beroepsgeheimplichtige als de geheimgerechtigde.

Tegen die achtergrond is duidelijk dat de bescherming van het beroepsgeheim dat aan bepaalde documenten of correspondentie verbonden is, geldt en dus gerespecteerd moet worden ongeacht waar die documenten of correspondentie worden aangetroffen en dus ook ongeacht wie de aangezochte persoon is in de zin van artikel 334 WIB 92.

Hoger is er al op gewezen dat het beroepsgeheim kan worden ingeroepen ongeacht of het informatieverstrekking is die uitgaat van de geheimgerechtigde aan de geheimhoudingsplichtige dan wel in de omgekeerde richting.

Bij dit alles speelt dat het beroepsgeheim gesteund is op de beginselen van de vertrouwelijkheid die in de artikelen 6 en 8 EVRM zijn neergelegd.

Het feit dat het de beroepsgeheimplichtige is die (als enige) strafrechtelijk vervolgbaar is bij schending ervan, is tegen die achtergrond dan ook zonder invloed.

Artikel 334 WIB 92 verplicht de belastingadministratie ertoe om, indien de persoon die op grond van de daar vermelde wetsartikelen aangezocht wordt om boeken en bescheiden of inlichtingen over te leggen, het beroepsgeheim doet gelden, te verzoeken om tussenkomst van de bevoegde tuchtoverheid. Zelfs wanneer er sprake is van documenten en correspondentie waarvoor de vertrouwelijkheid wordt ingeroepen die uitgaat van de geheimhoudingsplichtige, dan nog is het niet aan de hoven en rechtbanken om te oordelen over de vraag of er sprake is van vertrouwelijkheid die op relevante manier belet dat de belastingadministratie kennisneemt van de betreffende documenten en/of correspondentie, maar behoort die taak aan de bevoegde tuchtoverheden, precies op grond van artikel 334 WIB 92.

Overigens, zelfs wanneer zou moeten worden aangenomen dat het begrip beroepsgeheim zoals bedoeld in artikel 334 WIB 92 beperkter moet worden opgevat en er – geheel of gedeeltelijk – slechts vertrouwelijkheid op grond van de artikelen 6 en 8 EVRM speelt, dan nog is het niet aan de rechtbanken en hoven om de filtering te doen. Niet alleen geldt dat, bij gebrek aan afwijkende wettelijke regeling, de hoven en rechtbanken alleen oordelen op basis van een dossier dat op tegenspraak ter beschikking is van alle partijen (Cass. 2 november 2012, rolnr. (C.11.0018.N), via www.juportal.be), hetgeen per definitie uitgesloten is wanneer de administratie de toegang tot de te beoordelen documenten ontzegt wordt. Waar de appelland opwerpt dat in het Akzo-Nobel-arrest ook door het Hof van Justitie zelf een oordeel over de vertrouwelijkheid werd gemaakt, gaat hij er aan voorbij dat dit hof in de materie van het mededingingsrecht de toeziende overheid was (Verordening nr. 17/62, via <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:31962R0017>).

Bovendien is het precies de (wettelijke) opdracht van de tuchtoverheden van de betreffende, krachtens de wet georganiseerde beroepen om – actief en passief – toe te zien op zowel de rechten als de plichten van de betreffende beroepsbeoefenaars. Centraal staat daarbij dat de publieke geloofwaardigheid en betrouwbaarheid die gepaard gaat met de bescherming van hun beroep, bewaakt moet worden. Dat toezicht veronderstelt een opstelling die niet alleen de eigenlijke beroepsbelangen van de groep van die beroepsbeoefenaars bewaakt, maar ook het publieke belang, dit ter vrijwaring van het (blijvende, te onderhouden) respect voor de beroepsbescherming en de geloofwaardigheid en betrouwbaarheid van het beroep. Tegen die achtergrond is de grootste professionaliteit en ernst verbonden met de uitoefening van de taak van die betreffende tuchtoverheden, wat meteen garant staat voor de onafhankelijkheid en integriteit waarmee zij de betreffende beoordeling geacht worden te doen.

Terecht laten de geïntimeerden in dat verband gelden dat ook het hof van beroep Antwerpen in zijn arrest van 7 september 2021, zetelend in kort geding (*TFR*, nr. 622, p. 500, noot E. Van Malder, Nam de fiscus briefwisseling tussen een drager van het beroepsgeheim en zijn cliënt mee? Vraag dan – ook na de feiten – om de aanstelling van een gerechtsdeurwaarder en de filtering door de bevoegde tuchtoverheid!) de beoordeling overliet aan de tuchtoverheden en dat de cassatievoorziening die de appelland tegen dat arrest had ingediend, bij arrest van het Hof van Cassatie van 18 april 2024 verworpen werd (stuk 6 van de 11^{de} en 12^{de} geïnt., ook al blijkt dat de kortgedingrechter gesteld had dat hij zich niet moest en/of mocht uitspreken over de rechtsgrond (art. 334 WIB 92 of anders) waardoor het Hof van Cassatie geen uitspraak kan gedaan hebben over de vraag of het ook buiten de toepassing van art. 344 WIB 92 (alleen) aan de tuchtoverheden toekomt om de filtering te doen).

Het is uiteraard ook evenmin aan de appelland zelf om een - al is het een eerste - filtering door te voeren van de gegevens die tijdens de visitatie verzegeld zijn (en nog niet zijn vrijgegeven). Dat valt niet te rijmen met de essentie van vertrouwelijkheid. Ook het beroepsgeheim van de belastingambtenaren van de appelland, geregeld bij artikel 337 WIB 92, biedt hier geen voldoende oplossing, niet in het minst omdat die ambtenaren in het kader van de artikelen 327 (nationaal) en 338 (internationaal) tot het doorgeven van de hen beschikbare informatie aan welbepaalde andere instanties gehouden zijn.

Tegen die achtergrond kan ook niet worden ingegaan op het middel van de appelland dat ertoe strekt te

zeggen dat de tussenkomst van de tuchtoverheden niet mogelijk is wat de btw betreft omdat in de btw-wetgeving geen regeling zoals artikel 334 WIB 92 bestaat. Afgezien van het feit dat de appellant alvast niet duidelijk maakt of er en welke correspondentie of documenten uitsluitend op de btw betrekking hebben, dringt zich, in het geval een beroep wordt gedaan op de vertrouwelijkheid, de tussenkomst van de tuchtoverheden op. Er is immers sowieso bescherming op grond van de artikelen 6 en 8 EVRM die beginselen uitdrukken die de grondslag vormen voor het beroepsgeheim. Evengoed als waar het Grondwettelijk Hof in het hoger al genoemde arrest 103/2022 van 15 september 2022 met betrekking tot de wet van 20 december 2019 vaststelde dat de onmogelijkheid, voor de advocaat-intermediair, om zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een controle op grond van artikel 289bis/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten of artikel 146septdecies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/12 van het Wetboek diverse rechten en taken – omdat die wetboeken geen regeling bevatten zoals deze van artikel 334 WIB 92 – op onevenredige wijze afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat (randnr. B.83), is het niet met dat beroepsgeheim te rijmen dat het btw-wetboek geen vergelijkbare bepaling als artikel 334 WIB 92 bevat. Zoals de eerste rechter met reden aannam, moet aldus op grond van het gelijkheidsbeginsel onmiskenbaar ook voor de belastingplichtige die (per veronderstelling uitsluitend) een btw-controle ondergaat, het recht om het beroepsgeheim in te roepen, gegarandeerd worden.

De appellant stelt dat de invulling die de geïntimeerden aan artikel 334 WIB 92 geven op praktische problemen stuit omdat slechts de tuchtoverheid van de geheimhoudingsplichtige bevoegd is, waardoor in het geval een belastingplichtige beroep heeft gedaan op meerdere geheimhoudingsplichtigen, tal van tuchtoverheden zouden moeten tussenkomen om te beslissen over het al dan niet gedekt zijn van documenten door het beroepsgeheim. Echter, in concreto heeft dit gegeven geen onoverkomelijk probleem gecreëerd, zodat deze grief hier niet standhoudt. In de marge houdt het hof eraan op te merken dat alle belanghebbenden gebaat zouden zijn bij het opmaken van een draaiboek met algemene richtlijnen betreffende de fiscale visitatie, waarin op evenwichtige wijze de uiteenlopende rechten en plichten van de verschillende partijen – de onderzoeksgerechtigde administratie enerzijds, maar de beschermingsgerechtigde belastingplichtige anderzijds – en de draagwijdte ervan worden opgetekend. Een helder kader voor dergelijke visitaties zou toelaten dat deze (in veel gevallen) op (meer) ordentelijke wijze en met (groter) wederzijds vertrouwen kunnen plaatsvinden, zodat ook passend en zonder (al te veel) tijdverlies gereageerd kan worden op situaties zoals deze die hier op vandaag voorligt. Het zou van behoorlijk bestuur getuigen mocht de administratie hiervan werk maken.

Dat het beroepsgeheim van geheimhoudingsplichtigen voldoende gerespecteerd wordt indien het onderzoek naar hun fiscale toestand gebeurt op een manier dat zij de identiteit van hun cliënten afschermen, is hier niet relevant. De bescherming uitgaande van het beroepsgeheim en de vertrouwelijkheid in ruimere zin gaat veel verder dan deze die speelde in de rechtspraak waarop dat argument van de appellant gesteund is.

Het is onmiskenbaar dat artikel 334 WIB 92 ook tal van beroepsbeoefenaars beschermt die niet tussenkomen in het recht van verdediging (art. 6 EVRM). De appellant roept in dat, zelfs als het recht van verdediging zo ruim mogelijk zou moeten worden ingevuld en ook juridische adviezen van andere geheimhoudingsplichtigen dan advocaten moeten worden beschermd, de waarborgen die artikel 334 WIB 92 biedt, te ruim zijn in de zin dat het beroepsgeheim voor veel meer beroepen bestaat dan enkel de juridische beroepen. Met die redenering miskent hij dat de vaststelling dat artikel 334 WIB 92 sowieso toelaat dat ook een niet geheimhoudingsplichtige het beroepsgeheim kan laten gelden, niets afdoet van de mogelijkheid dat het de geheimhoudingsplichtige is die als aangezochte persoon zijn beroepsgeheim inroept (waarvoor het in de regel zal kunnen volstaan dat hij de identiteit van zijn cliënten afschermt). Voor de geheimhoudingsplichtigen die geen juridisch beroep hebben, zal artikel 334 WIB 92 dus nog altijd nuttig kunnen ingeroepen worden.

Waar de appellant laat gelden dat rechtsonderhorigen ervoor zouden kunnen kiezen om gegevensdragers met vertrouwelijke informatie in het bezit van hun geheimhoudingsplichtigen te laten, zodat de vertrouwelijke informatie effectief beschermd wordt door het beroepsgeheim, is dat niet alleen een opmerking ten overvloede, maar miskent de appellant het ruime toepassingsgebied van de bescherming op het beroepsgeheim en de ruimere vertrouwelijkheid zoals hierboven vastgesteld. De in die opmerking te volgen werkwijze is overigens onmogelijk te rijmen met de wijze waarop gebruikelijk en zelfs onvermijdelijk

informatie tussen rechtssubjecten wederzijds wordt uitgewisseld en de opslag ervan – bedoeld om er ook permanent en gemakkelijk inzage en gebruik van te hebben – gebeurt.

4.3.2.2.6. Over de analoge toepassing van de Europese rechtspraak inzake mededinging

Zoals hoger uiteengezet, beroept de appellant zich, bij wijze van analogie, op de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie van 18 mei 1982 inzake AM& S Europe (C-155/79) en van het Europees Gerecht van 17 september 2007 inzake Akzo Nobel (T-125/03 en T-253/03) zoals bevestigd door het Hof van Justitie op 14 september 2010 (C-550/07).

Er moet alvast mee rekening worden gehouden dat, zoals hoger vermeld, de bescherming die het Hof van Justitie geeft aan de vertrouwelijkheid in het kader van procedures inzake mededingingsrecht op het niveau van de Commissie een minimumstandaard is en als zodanig niet uitsluit dat nationale rechtssystemen een ruimer kader toekennen aan de vertrouwelijkheid.

Hoger is uiteengezet dat naar Belgisch recht een ruimere begripsinvulling wordt gegeven aan de vertrouwelijkheid.

Hoe dan ook blijkt dat zelfs de toepassing van de betreffende rechtspraak van het Europees Gerecht en het Hof van Justitie op de verzegelde digitale en fysieke documenten ertoe leidt dat de filtering moet plaatsvinden op de manier zoals bevolen door de kortgedingrechter en zoals bevestigd in het bestreden vonnis.

Het gaat immers om een controle naar de fiscale positie van de eerste tien geïntimeerden (vanaf boekjaar 2016 en volgende), waarbij moet worden aangenomen dat in de regel alle handelingen van een onderneming een fiscale impact kunnen hebben; alle adviezen en communicatie met advocaten hebben de facto ook potentieel een fiscale impact; hetzelfde uitgangspunt geldt voor adviezen van en communicatie met accountants.

Alle communicatie met dragers van het beroepsgeheim in de periode vanaf inkomstenjaar 2016 en later betreffen dus in elk geval vertrouwelijke informatie die betrekking heeft op het voorwerp van die fiscale procedure. Gelet op het feit dat de betreffende procedure een onderzoek behelst naar de fiscale toestand van de eerste tien geïntimeerden in zijn algemeenheid, is het kader waarop de vertrouwelijkheid betrekking heeft, op zich al voldoende afgelijnd. Doordat dit een zo ruim toepassingsgebied omvat, is een nadere verduidelijking op zich al niet nuttig, want niet nodig. In principe kunnen alle adviezen van advocaten, zeker van fiscale advocaten, in dat verband op enige manier relevant zijn, zodat ze een vertrouwelijke behandeling verdienen. Dat het enkel zou mogen gaan om adviezen met betrekking tot het houden van de visitaties van 2 en 3 april 2019, is dan ook onjuist.

Zoals hoger al vermeld, zijn ook adviezen, communicatie daarover in vormen van verslagen, nota's, presentaties, brieven, e-mails enz. van aard om de rechtspositie (hier in het bijzonder de fiscale positie) van de eerste tien geïntimeerden te bepalen waardoor de rechten van de verdediging van dezen sowieso in het geding zijn.

Dat bepaalde documenten dateren van 3 jaar vóór de fiscale controle, wijzigt daaraan niets. In dat verband wijzen de eerste tien geïntimeerden met reden op het geval behandeld in het arrest AM& S vs. Commissie van het Hof van Justitie dat handelde over correspondentie van en naar advocaten daterend uit 1972-1973, die bij een mededingingscontrole in 1979 werd aangetroffen. Het Hof van Justitie oordeelde daarover (randnr. 66):

Ondanks de tijd die verstreken is tussen deze briefwisseling en het tijdstip waarop een procedure is ingeleid, zijn deze omstandigheden voldoende grond om die briefwisseling aan te merken als vallend binnen de sfeer van de rechten van de verdediging en van de bijzondere verplichtingen van de advocaat desbetreffend. Zij verdient dan ook bescherming tegen openbaarmaking.

4.3.2.2.7. Over het respect voor de onderzoeksbevoegdheden van de appellant – actief zoekrecht

Zoals blijkt uit artikel 315 WIB 92 waarnaar in de navolgende artikelen en ook in artikel 324 WIB 92

gerefereerd wordt, heeft de voorleggingsplicht van de belastingplichtige, hier de eerste tien geïntimeerden, betrekking op alle boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen. Het spreekt voor zich dat onder de belastbare inkomsten moet begrepen worden alle belastbare inkomsten, zodat eventuele inkomsten die de belastingplichtige verzwijgt, verbergt of ten onrechte niet- of lager belastbaar voorstelt daarin begrepen zijn. Het begrip alle voor te leggen boeken en bescheiden moet dan ook ruim opgevat worden, zodat ook informatie die niet- of verkeerd geboekte en/of aangegeven inkomsten naar boven kan brengen in principe evengoed onder dat begrip valt.

Het is onmiskenbaar vanuit die opvatting dat de appellant zich beroept op rechtspraak waarvan hij stelt dat het aan de belastingadministratie het recht verleent op het zogenaamde actief visitatierecht. Zoals op de openbare terechtzitting van 28 mei 2024 door de appellant werd gesteld, is de mogelijkheid om onaangekondigde controles uit te voeren, een onderzoeksmogelijkheid die de belastingadministratie precies toelaat gegevens te vernemen die de belastingplichtige slechts prijsgeeft omdat hij zich op de controle niet heeft kunnen voorbereiden en dus verrast wordt.

Afgezien van het feit dat dit in de praktijk ongetwijfeld resultaat oplevert, kan het hof slechts vaststellen dat het visitatierecht, vastgelegd in artikel 319 WIB 92, geen rechtsgrond biedt om wat betreft het inkijken van alle boeken en bescheiden en het kopiëren van digitale gegevens, de vertrouwelijkheid die geldt voor een deel van die informatie te miskennen/op te heffen.

Met andere woorden, de fundamentele beginselen die aan de grondslag liggen aan de vertrouwelijkheid en dus ook aan het beroepsgeheim, worden door de bepalingen van het WIB 92 niet opgeheven. Hetzelfde geldt trouwens voor het btw-wetboek.

Het actieve zoekrecht loopt dus op zijn grens waar de vertrouwelijkheid begint.

4.4. Over de te volgen werkwijze

Het hof kan slechts vaststellen dat de werkwijze die de eerste rechter heeft bepaald en/of goedgekeurd (zoals eerder de kortgedingrechter) volledig tegemoetkomt aan de vereisten die nodig zijn om de belangen van zowel de eerste tien geïntimeerden, hun advocaten en accountants als van de appellant te respecteren.

Het feit dat de uitwerking van de maatregel van de kortgedingrechter hier niet optimaal verlopen is en vooral langer dan bedoeld (en in de beschikking vastgelegd) geduurd heeft, is op zich alvast geen indicatie voor het feit dat die methode onwerkbaar zou zijn. Er moet met de geïntimeerden in elk geval worden vastgesteld dat het kwalificeren van de gegevens uitermate bemoeilijkt werd door het feit dat er op de inventaris van de meegenomen digitale gegevens moest worden gewerkt en die gegevens met een IT-toepassing gefragmenteerd werden (versnipperd zoals de geïntimeerden het noemen). Daardoor waren er niet alleen veel meer te beoordelen items (fragmenten/snippers), maar moest ook nog gepuzzeld worden om de onderscheiden items terug bijeen te brengen om aan het oorspronkelijke document toe te wijzen. Daar waar door de appellant geen relevante inhoudelijke verklaring voor een dergelijke fragmentering is gegeven, deelt het hof de verontwaardiging die de geïntimeerden in dat verband uiten en staat vast dat de werkwijze van de appellant onwillekeurig bijgedragen heeft tot grote vertraging van de uitvoering van de procedure die de kortgedingrechter had vastgelegd (waarbij de appellant overigens al na de in de beschikking voorziene datum zijn inventarissen overmaakte). De eerste tien geïntimeerden hebben om het door de appellant veroorzaakte en opgedrongen probleem te kunnen weerstaan, zelfs een extern IT-bedrijf moeten inschakelen (voor de analyse van het probleem door dat gedrag: zie stuk 90 geïnt.).

De stapsgewijze triage van de verzegelde gegevens is een performante manier om de vertrouwelijkheid die geldt voor documenten (papieren en digitale) te respecteren. Anders dan wat de appellant stelt, houdt die werkwijze niet in dat de eenvoudige bewering door de belastingplichtige dat het gaat om vertrouwelijke documenten, al voldoende is om documenten af te schermen van de fiscus.

Het finale oordeel over de vertrouwelijkheid berust immers niet bij de belastingplichtige, maar bij de tuchtoverheden. Zelfs wanneer de belastingplichtige weinig of geen voortriage doet (d.w.z. heel veel gegevens als vertrouwelijk bestempelt) en daarbij zelf weinig verduidelijking geeft aan de tuchtoverheid

over de inhoud van elk van de bestanden, dan zal de tuchtoverheid door inzage in de gegevens altijd een beoordeling moeten maken (en gebeurlijk veel van de onterecht door de belastingplichtige als vertrouwelijk aangemerkte bestanden toch vrijgeven). Van zodra de tuchtoverheden alle documenten gecontroleerd heeft, is het trouwens niet relevant te weten hoeveel toelichting de eerste tien geïntimeerden bij de verschillende stukken hebben gegeven. Immers, precies door ze toe te vertrouwen aan de onderscheiden tuchtoverheden, kan worden nagegaan wat de inhoud van alle vrijgegeven correspondentie en stukken was. Voor de overige documenten geldt de vertrouwelijkheid. De door de appellant gevraagde voorafgaande toelichting is dus niet dienstig. Zelfs wanneer de belastingplichtige concrete en specifieke titels en omschrijvingen geeft aan die stukken, dan nog kan een wantrouwen bij de appellant over de correctheid daarvan blijven bestaan. Het is het orgaan dat de toetsing doet, dat een eventuele irrelevante motivering voor de ingeroepen vertrouwelijkheid zal doorprikken.

Hoger is er al op gewezen dat de tussenkomst van de tuchtoverheid een betrouwbare garantie biedt op de objectiviteit en professionaliteit voor die beoordeling. Het wantrouwen dat de appellant op dat vlak kennelijk heeft, is onterecht en miskent de wettelijke verantwoordelijkheid die de betreffende tuchtoverheden in dat verband dragen. Het is in die zin ook te verklaren dat de elfde tot dertiende geïntimeerden vrijwillig zijn tussengekomen. Ingelicht door de eerste tien geïntimeerden, hebben zij immers in alle redelijkheid kunnen oordelen dat in het geschil van die belastingplichtigen met de appellant belangen gemoeid waren die hun beroepsorganisatie en als zodanig zelfs elk van hun leden aangaan.

Het is tegen die achtergrond ook dat de appellant moet aanvaarden dat de belastingplichtige slechts op relatief oppervlakkige manier toelichting moet verschaffen over de inhoud van documenten; het verstrekken van meer verregaande informatie die zou toelaten de inhoud van de documenten te verklappen, zou immers in strijd zijn met het recht op vertrouwelijkheid.

Concreter blijkt alvast dat de appellant ten onrechte stelt dat de eerste tien geïntimeerden niet zouden hebben aangetoond dat de betrokken documenten vertrouwelijk zijn. Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen, is die opmerking zonder voorwerp aangezien de tuchtoverheden al uitspraak gedaan hebben over alle door de eerste tien geïntimeerden als vertrouwelijk voorgelegde gegevens (zie verder nog), bij zoverre dat de gegevens die nog steeds verzegeld zijn, door de tuchtoverheden expliciet erkend werden als zijnde vertrouwelijk.

Zoals de eerste rechter met reden aannam is die beoordeling door de tuchtoverheden bindend en in de huidige stand van de wetgeving niet vatbaar voor hoger beroep. Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 voorziet niet in een mogelijkheid van verhaal tegen de beslissing van de tuchtoverheid die oordeelt of, en in gebeurlijk geval in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim; het oordeel van de tuchtoverheid kan bijgevolg niet worden aangevochten voor de fiscale rechter (Cass. 19 oktober 2012, rolnr. F.11.0063.N, met conclusies van advocaat-generaal D. Thijs, via www.juportal.be).

Hoger heeft het hof al vastgesteld dat het oordeel over de vertrouwelijkheid niet kan worden overgelaten aan de appellant. Anders oordelen zou immers een inbreuk meebrengen op de vertrouwelijkheid zoals deze voortvloeit uit de artikelen 6 en 8 EVRM. Met een dergelijke inbreuk zouden de belastingplichtigen het risico lopen op onherstelbare schade, met name doordat de administratie kennisneemt van de inhoud van een vertrouwelijk document en/of het op onregelmatige wijze in het dossier opneemt.

Het hof heeft hoger ook al vastgesteld dat het feit dat de appellant zelf gebonden is door een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim niet relevant is, niet in het minst omdat het beroepsgeheim van de belastingambtenaren ingevolge de regels inzake uitwisseling van gegevens tussen overheden relatief is.

4.5. Over de vraag of de beoordeling van de stukken door het In. en de stafhouder correct gebeurd is

De appellant betwist de door de tuchtoverheden gehanteerde principes bij de filtering.

Het hof kan slechts vaststellen dat de wijze waarop de elfde, twaalfde en dertiende geïntimeerden de

principes van vertrouwelijkheid en het beroepsgeheim in conclusies uiteenzetten en analyseren, overeenstemt met wat het hof hoger heeft vastgesteld.

Er bestaat geen gerede twijfel over het feit dat deze tuchtoverheden met die inzichten hun taak hebben opgenomen. Zoals hoger vermeld, is hun oordeel overigens bindend voor het hof.

Verder is het middel van de appellant dat steunt op de aanname dat de gegevens waarover de dertiende geïntimeerde zou hebben nagelaten om een beslissing te nemen, moeten worden vrijgegeven, zonder voorwerp. De dertiende geïntimeerde heeft immers de opdracht om alle aan hem voorgelegde documenten te beoordelen volledig afgewerkt.

Waar de appellant stelt dat de dertiende geïntimeerde de filtering als onbegonnen werk zou beschouwd hebben, blijkt evenwel dat deze communicatie van de dertiende geïntimeerde overeenstemde met haar oordeel op het moment dat ze voor het eerst met de door de appellant voorgelegde inventarissen was geconfronteerd en ze het werk moest uitvoeren op de zeer talrijke versnipperde bestanden. Er is geen reden om te twijfelen aan de stelling van de dertiende geïntimeerde dat ze daarna niettemin de bestanden gecontroleerd heeft, al heeft dat onderzoek wel enige tijd in beslag genomen en is dat op bepaalde vlakken moeten verlopen met extra informatie vanwege de eerste tien geïntimeerden. In dat verband blijkt dat die communicatie via de gerechtsdeurwaarder is verlopen. De dertiende geïntimeerde verwijst in dat verband terecht naar zijn brief aan de gerechtsdeurwaarder van 28 januari 2020, zijn stuk 5, waarin staat: Verder wensen wij u te berichten dat we een aanvang hebben genomen met het onderzoek van de 10.428 digitale documenten. De bestanden zijn inderdaad uitgesplitst/losgekoppeld van elkaar).

Dat de dertiende geïntimeerde dat werk ook effectief heeft afgerond en op een grondige wijze moet hebben gedaan, blijkt uit de brief van 14 juli 2020 die door de voorzitter van de dertiende geïntimeerde aan gerechtsdeurwaarder H.V.D. per e-mail werd overgemaakt (zijn stukken 8b en 8a). Bij die brief werd een methodologisch schema gevoegd van maar liefst 9 bladzijden waarop voor elk type bestand uiteengezet is welke er de kenmerken van zijn en welke code er vervolgens aan verbonden is. De lijst met de bestanden en de bijhorende codes beslaat 141 bladzijden.

4.6. Recapitulatie

Uit het bovenstaande blijkt dat het bestreden vonnis in al zijn onderdelen moet worden bevestigd, zodat het hoger beroep integraal ongegrond is.

5. De afhandeling van de hangende vorderingen waarvoor de zaak niet in staat gesteld is

Onder hoofdstuk met titel 4.5. De wederzijdse vorderingen van partijen tot schadevergoeding en de vordering van eiseressen tot terugbetaling van de voorgesloten kosten, oordeelde de eerste rechter als volgt:

De rechtbank oordeelt dat dit onderdeel van de vorderingen van partijen niet in staat is. Bijgevolg wordt de zaak tijdelijk naar de bijzondere rol verzonden om partijen toe te laten dienaangaande verder standpunt in te nemen en hun vorderingen te concretiseren. Op verzoek van de meest gerede partij kunnen desgewenst conclusietermijnen en een rechtsdag worden verleend.

Geen van de partijen neemt in conclusies standpunt in met betrekking tot de vorderingen die de eerste rechter heeft aangehouden. Wat dat betreft is de zaak nog steeds niet in staat.

De eerste tien geïntimeerden stellen uitdrukkelijk dat het hof niet gevraagd wordt om uitspraak te doen over de vorderingen tot schadevergoeding waarover de eerste rechter haar beslissing heeft aangehouden.

De devolutieve kracht waarover artikel 1068 Ger.W. handelt heeft alleen betrekking op hoger beroep tegen een eindvonnis of tegen een vonnis alvorens recht te doen. Het bestreden vonnis is evenwel een

tussenvonnis over de grond van de zaak. Een aantal vorderingen zijn door de eerste rechter niet behandeld, zodat het hoger beroep beperkt is tot de vorderingen die de eerste rechter al heeft beslecht. Die zaken hangen nog voor de eerste rechter en het hof is niet gevat om er uitspraak over te doen.

Hetzelfde geldt voor de gerechtskosten van de eerste aanleg.

6. De gerechtskosten

Het hof doet alleen uitspraak over het lot van de gerechtskosten voor deze appelprocedure.

6.1. Wat betreft de aanspraken van de elfde, twaalfde en dertiende geïntimeerden

De dertiende geïntimeerde vraagt geen veroordeling van wie dan ook tot het betalen van gerechtskosten die hij zou gemaakt hebben.

De elfde en twaalfde geïntimeerden vragen om hun kosten, vastgesteld op een rechtsplegingsvergoeding van 1.800,00 euro (basistarief voor niet in geld waardeerbare vorderingen) ten laste te leggen van de appellant.

De elfde tot dertiende geïntimeerden zijn vrijwillig in het geschil tussengekomen. Het betreft telkens een defensieve tussenkomst. Zij hebben tegen geen enkele partij een vordering gesteld en tegen hen werd ook geen vordering gesteld, behalve de vordering door de appellant om hen samen met de eerste tien geïntimeerden tot het betalen van de gerechtskosten te veroordelen.

De toekenning van een rechtsplegingsvergoeding, die losstaat van de partijautonomie, onderstelt een procesverhouding tussen procespartijen. Een procesverhouding onderstelt dat een partij ten aanzien van een wederpartij een veroordeling nastreeft, minstens een constitutieve of declaratieve rechterlijke uitspraak (Cass. 18 december 2023, rolnr. C.22.0466.N, via www.juportal.be).

Het louter tegen elkaar concluderen door partijen die niets van elkaar vorderen, doet geen daadwerkelijke procesverhouding ontstaan die een veroordeling tot betaling van een rechtsplegingsvergoeding door de ene partij aan de andere wettigt. Hieraan wordt geen afbreuk gedaan doordat, ondanks de afwezigheid van een daadwerkelijke procesverhouding, ten onrechte een veroordeling tot de kosten wordt gevorderd (Cass. 12 februari 2018, rolnr. S.16.0072.N, www.juportal.be; P & B, 2018/2, 68).

Er is dan ook geen reden om aan de elfde tot dertiende geïntimeerden een rechtsplegingsvergoeding toe te kennen.

6.2. In de procesverhouding van de appellant met de eerste tiende geïntimeerden

De appellant wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten in hoger beroep dragen.

6.2.1. Wat het rolrecht betreft

Het rolrecht is vrijgesteld (belastingen (art. 162, 4° + 279/1 Wb.Reg.)).

6.2.2. Wat de rechtsplegingsvergoeding betreft

De vordering in hoger is niet in geld waardeerbaar. De rechtsplegingsvergoeding wordt geïndexeerd op datum van de uitspraak (vandaag).

De eerste tien geïntimeerden vragen om af te wijken van het basisbedrag en vragen het maximumbedrag

van 15.000,00 euro.

Na indexatie is het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan 1.800,00 euro.

De eerste tien geïntimeerden roepen ten onrechte in dat het onredelijk zou zijn (in de zin van artikel 1022, 3^{de} lid, vierde streepje Ger.W.) om slechts het basisbedrag toe te kennen om reden dat de appellant manifest ingaat tegen de algemeen aanvaarde principes van vertrouwelijkheid (zoals in rechtspraak bevestigd) en haar eigen gedraglijn in andere dossiers. Het hof kan immers slechts vaststellen dat de betwisting zeer principiële is. Dat de appellant op alle vlak in het ongelijk gesteld werd, neemt niet weg dat hij voor alle afgewezen middelen en standpunten referenties had. Er is geen reden om af te wijken van het basisbedrag.

De appellant is voor de procedure in hoger beroep aan de eerste tien geïntimeerden een rechtsplegingsvergoeding verschuldigd van 1.800,00 euro.

BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak.

Het hof voegt de zaken met rolnummers 2023/AR/264 en 2023/AR/1548.

Het hof verleent in de zaak met rolnummer 2023/AR/264 akte aan de appellant van zijn afstand van het hoger beroep dat hij heeft ingesteld tegen het Ins. (I.).

Het hof beslist als volgt:

- rekening houdende met de hoger vermelde afstand, is elk hoger beroep ontvankelijk maar ongegrond;
- het bestreden vonnis wordt bevestigd.
- het hof veroordeelt de appellant tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:
 - aan de kant van de appellant (maar te zijnen laste blijvend):

• bijdrage begrotingsfonds hoger beroep (2x 24, euro):	48,00 EUR
--	-----------
 - aan de kant van de eerste tien geïntimeerden:

• rechtsplegingsvergoeding hoger beroep:	1.800,00 EUR
--	--------------
 - aan de kant van de elfde en twaalfde geïntimeerden: nihil
 - aan de kant van de dertiende geïntimeerde: nihil
- de zaak wordt terug naar de eerste rechter gestuurd om over de nog hangende zaken uitspraak te doen.

Aldus gewezen door de VIJFDE KAMER van het hof van beroep te Gent, recht doende in fiscale zaken, samengesteld uit:

Dries Vandeputte, kamervoorzitter,

Sylvie Van Herreweghe, raadsheer

Johan Ghekiere, plaatsvervangend raadsheer

en uitgesproken door de kamervoorzitter van de kamer in openbare terechtzitting van 25 juni 2024, bijgestaan door Jenny Dammekens, griffier.

ARREST 300157601

Over deze akte

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)



Afkondigingsdatum: 25/06/2024

 Versie 2024

Procedure

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)

Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)

Belastingen zijn van openbare orde; bijgevolg moet de rechter zelf, zowel in feite als in rechte, beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld; hierbij is hij niet gebonden door de juridische gronden waarop het bestuur zich bij het vestigen van de belasting heeft gebaseerd en moet hij uitspraak doen over de andere gronden die het bestuur voor hem aanvoert ter verantwoording van de heffing; dit geldt evenzeer in het kader van een subsidiaire aanslag.

BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de adviseur-generaal-directeur van de Gewestelijke Directie AA BBI Antwerpen, met kantoor te 2000 Antwerpen, Italiëlei 4, bus 5,

eiser,

vertegenwoordigd door mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 9051 Gent, Drie Koningenstraat 3, waar de eiser woonplaats kiest,

tegen

J.T.,

verweerder,

met als raadsman mr. Patrick Smet, advocaat bij de balie te Brussel, met kantoor te 1150 Sint-Pieters-Woluwe, Tervurenlaan 268/A, waar de verweerder woonplaats kiest,

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Brussel van 16 juni 2021.

Advocaat-generaal Stijn Ravyse heeft op 22 februari 2024 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Stijn Ravyse heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eiser voert in zijn verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

1. Het bestreden arrest oordeelt: *“Artikel 28, lid 1, 2^o, WIB92 omvat qua belastbaarheid niet meerwaarden die vastgesteld worden uit hoofde van of naar aanleiding van de stopzetting van de beroepswerkzaamheid, zoals belastbaar gesteld in de voorliggende subsidiaire aanslagen. Dat is ook niet zo vastgesteld in het arrest van dit hof van 18 december 2009.”*

Het oordeelt niet dat het arrest van 18 december 2019 niet vaststelt dat de inkomsten werden verkregen of vastgesteld na stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

In zoverre het middel miskenning aanvoert van de bewijskracht van het arrest van 18 december 2019, berust het op een onjuiste lezing van het bestreden arrest en mist het feitelijke grondslag.

2. In zoverre het middel schending aanvoert van de artikelen 23 tot en met 28 Gerechtelijk Wetboek, is het afgeleid uit de vergeefs aangevoerde miskenning van de bewijskracht van het arrest van 18 december 2019 en is het mitsdien niet ontvankelijk.

3. De vergeefs bekritiseerde reden dat de verweerder met reden aanvoert dat *“de voorgelegde subsidiaire aanslagen niet uitgaan van hetgeen op zich werd vastgesteld in het arrest van dit hof van 18 december 2019 vermits de te belasten inkomsten in hoofde van [de verweerder] erin gekwalificeerd worden als een inkomen behaald als bedoeld in artikel 28, lid 1, 2^o WIB92, er daarbij van uitgaande dat het gaat om*

'inkomsten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en die voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid' ”, draagt de beslissing van de appelrechters dat de subsidiaire aanslag, voor zover gebaseerd op artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, niet uitvoerbaar kan worden verklaard.

4. In zoverre het middel schending aanvoert van artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, de artikelen 19, eerste lid en 23 tot 28 Gerechtelijk wetboek alsook artikel 41, 1^o, WIB92, komt het op tegen overtollige redenen, kan het niet tot cassatie leiden en is het mitsdien, bij gebrek aan belang, niet ontvankelijk.

5. Artikel 356 WIB92 bepaalt: “ *Wanneer tegen een beslissing van de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.*”

6. Belastingen zijn van openbare orde. Bijgevolg moet de rechter zelf, zowel in feite als in rechte, beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld.

Hierbij is hij niet gebonden door de juridische gronden waarop het bestuur zich bij het vestigen van de belasting heeft gebaseerd en moet hij uitspraak doen over de andere gronden die het bestuur voor hem aanvoert ter verantwoording van de heffing.

Dit geldt evenzeer in het kader van een subsidiaire aanslag.

Wanneer derhalve de aan de rechter voorgelegde subsidiaire aanslag op een welbepaalde juridische grondslag is gesteund, maar het bestuur in ondergeschikte orde ook een andere juridische grond aanvoert, dient de rechter, wanneer hij de in hoofdorde aangevoerde kwalificatie verwerpt, na te gaan of de subsidiaire aanslag gewettigd is op grond van de in ondergeschikte orde aangevoerde juridische grond. Stelt hij vast dat de subsidiaire aanslag op de in ondergeschikte aangevoerde juridische grond slechts ten dele gewettigd is, dan dient hij de subsidiaire aanslag ten belope van dat gedeelte geldig en uitvoerbaar te verklaren, zo nodig na de administratie de kans te hebben gegeven om de subsidiaire aanslag aan te passen.

7. Uit de stukken waarop het Hof acht kan slaan, blijkt dat de eiser de aan de appelrechters voorgelegde subsidiaire aanslag heeft gebaseerd op artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, ervan uitgaande dat de door de verweerder ontvangen sommen dienden te worden gekwalificeerd als “ *inkomsten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid*” in de zin van deze bepaling, en dat hij in ondergeschikte orde heeft aangevoerd dat het gaat om stopzettingsmeerwaarden in de zin van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92.

Na het standpunt van de eiser dat het gaat om inkomsten verkregen of vastgesteld na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid in de zin van artikel 28, eerste lid, 2^o, WIB92 te hebben verworpen, oordelen de appelrechters in verband met het in ondergeschikte orde gedane verzoek om de subsidiaire aanslagen minstens op grond van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92 geldig te verklaren dat op deze vordering niet kan worden ingegaan aangezien “ *terzake een verschil in tarief zou voorliggen*”, dat “ *de voorgelegde subsidiaire aanslagen aldus niet zijn opgesteld*” en “ *artikel 356 WIB92 geen (beperkte) geldigverklaring toestaat middels een 'ontheffing' van voorgelegde subsidiaire aanslagen* ”.

8. Door aldus te weigeren om te onderzoeken of de subsidiaire aanslag ten dele gewettigd is op de in ondergeschikte orde aangevoerde juridische grond, verantwoorden de appelrechters hun beslissing niet naar recht.

In zoverre is het middel gegrond.

9. Krachtens artikel 19 Gerechtelijk Wetboek is het vonnis een eindvonnis in zover daarmee de rechtsmacht van de rechter over een geschilpunt uitgeput is, behoudens de rechtsmiddelen bij de wet bepaald. De rechter die zijn rechtsmacht over een geschilpunt heeft uitgeput, kan terzake niet meer geadieerd worden, behoudens de bij dit wetboek bepaalde uitzonderingen.

10. In het arrest van 18 december 2019 stellen de appelrechters vast en oordelen zij dat:

- de verweerder aanvoert dat de certificaten geen activa betreffen gebruikt voor de beroepswerkzaamheid omdat de voorwaarden daartoe als vermeld in artikel 41 WIB92 niet zijn vervuld, in het bijzonder niet omdat de activa niet als dusdanig door hem zijn geboekt;
- vermits de verweerder echter geen inkomsten aangaf uit de voornoemde beroepsactiviteit als adviseur in de adviesraad, dit argument niet dienstig kan zijn tot het besluit dat het niet ging om beroepsactiva vermits, indien het hof van beroep tot de vaststelling zou komen dat de meerwaarden op de bewuste activa, de baat uit die beroepswerkzaamheid zijn op grond van artikel 27, tweede lid, 3^o, WIB92, die activa wel degelijk hadden moeten worden geboekt;
- vermits de verweerder verkeerdelijk van mening was dat het ging om activa die louter deel uitmaakten van zijn privé patrimonium, hij ze blijkbaar niet boekte als “*gebruikt*” in het kader van de beroepswerkzaamheid, doch dit niet belet dat alsdan alsnog vastgesteld moet worden dat het gaat om activa precies in het kader van de beroepswerkzaamheid in de adviesraad aangeschaft in de zin van artikel 41, 1^o, WIB92;
- de omstandigheid dat hij niet tot de boeking of het houden van enige boekhouding overging en ook geen waardeverminderingen boekte op het verkregen activum, dan ook niet leidt tot de vaststelling dat het daarom niet zou gaan om activa in het kader van de werkzaamheid aangeschaft;
- het bovendien niet gaat om een afschrijfbaar activum;
- de verweerder verder niet aantoont dat het op enig ogenblik per aangehouden pakket certificaten noodzakelijk zou zijn geweest een waardevermindering te boeken, die hij overwogen heeft, maar niet geboekt heeft;
- hij in het kader van de beroepswerkzaamheid als adviseur gewoon geen enkele boekhouding voerde, ook geen vereenvoudigde;
- van een weloverwogen, bewezen afwezigheid van boeking van een waardevermindering in de zin van artikel 41, 2^o, WIB92 dus geen sprake is.

De appelrechters oordelen aldus dat de omstandigheid dat de certificaten niet werden geboekt, niet eraan in de weg staat dat het gaat om activa in de zin van artikel 41, 1^o, WIB92.

11. Door in het bestreden arrest te oordelen dat de verweerder “*daarenboven*” met reden aanvoert dat in ieder geval een boeking bewezen moet zijn gelet op de duidelijke bepaling van artikel 41, 1^o, WIB92 oordelen de appelrechters opnieuw over een geschilpunt waarover zij hun rechtsmacht al hadden uitgeput, en schenden zij artikel 19 Gerechtelijk Wetboek.

In zoverre is het middel eveneens gegrond.

Dictum

Het Hof,

Vernietigt het bestreden arrest in zoverre het oordeelt over het verzoek tot uitvoerbaarverklaring van de subsidiaire aanslag op grond van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92 en het uitspraak doet over de kosten.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het gedeeltelijk vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent over aan de feitenrechter.

Verwijst de aldus beperkte zaak naar het hof van beroep te Gent.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Geert Jocqué, als voorzitter, en de raadsheren Bart Wylleman, Ilse Couwenberg, Myriam Ghyselen en Michael Traest, en in openbare rechtszitting van 6 juni 2024 uitgesproken door sectievoorzitter Geert Jocqué, in aanwezigheid van advocaat-generaal Stijn Ravyse, met bijstand van griffier Elien Van Isterdael.

ARREST 300155964

Over deze akte

Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)



Afkondigingsdatum: 06/06/2024

 Versie 2024

Subsidiaire aanslag.

BELASTINGZAKEN

OPENBARE ORDE

Rechtspraak » Btw » Btw » Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)

Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)

De maatregel van controle zonder voorafgaande verwittiging voorzien in artikel 319 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63 van het Btw-Wetboek, dat vereist dat ambtenaren voorzien zijn van hun aanstellingsbrief, moet worden onderscheiden van de verplichting voor de belastingbetaler om op verzoek van de fiscale administratie alle boeken en bescheiden voor te leggen die zijn voorzien door de andere bovengenoemde bepalingen; het akkoord van de belastingplichtige om zijn boeken en bescheiden voor te leggen, houdt niet in dat hij toegang verleent tot zijn beroepslokale. (Art. 315, art. 315bis en art. 319, eerste lid WIB 1992; Art. 61, § 1 en art. 63, eerste lid, 1° WBTW).

Commentaar:

Art. 319 [Federale tekst], Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 63, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

Art. 315, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 315bis, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 61, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

IMMO D.S.D., société anonyme,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Ann Frédérique Belle, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 250, où il est fait élection de domicile,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 5 mars 2021 par la cour d'appel de Liège.

Le 6 septembre 2024, l'avocat général Bénédicte Inghels a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Marielle Moris a fait rapport et l'avocat général Bénédicte Inghels a été entendu en ses conclusions.

II. Les moyens de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, la demanderesse présente trois moyens, dont le dernier est erronément qualifié de quatrième.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen:

Quant à la deuxième branche:

Conformément à l'article 315 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, quiconque est passible de l'impôt sur les revenus a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables. L'article 315bis de ce code impose la même obligation lorsque la personne recourt à un système informatisé.

Aux termes de l'article 319, alinéa 1^{er}, du même code, les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leurs activités, tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents, d'une part, de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou détiennent à quelque titre que ce soit, y compris les moyens de production et de transport, et, d'autre part, d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités.

L'article 61, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée impose à toute personne de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, les livres et autres documents qu'elle doit conserver conformément à l'article 60, à l'effet de

permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers.

Suivant l'article 63, alinéa 1^{er}, 1^o, du même code, toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission, d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent.

Il suit de ces dispositions que la mesure de contrôle sans avertissement prévue par les articles 319 et 63 précités, qui requiert que les agents soient munis de leur commission, doit être distinguée de l'obligation pour le redevable de communiquer les livres et documents sur réquisition de l'administration fiscale prévue par les autres dispositions précitées.

Il s'ensuit que l'accord du contribuable à la communication de ces livres et documents n'emporte pas accord pour l'accès à ses locaux professionnels.

L'arrêt constate que les agents de l'administration fiscale se sont présentés le 27 août 2010 « en vue d'un contrôle sur place de trois établissements et des locaux administratifs » de la demanderesse et que « l'un des agents, sur les dix-sept ayant participé au contrôle, n'était pas muni de sa commission ».

Il relève que, dans le procès-verbal du 23 février 2011, « la rédactrice précise notamment que, '[l'administrateur délégué de la demanderesse] étant absent, j'ai demandé au préposé s'il pouvait le contacter par téléphone, ce qu'il a fait; après avoir dit à [l'administrateur délégué] que nous nous présentions en vue d'un contrôle, le préposé m'a passé le téléphone; j'ai expliqué à [l'administrateur délégué] l'objet de notre visite, c'est-à-dire le contrôle, en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôts sur les revenus, des trois établissements et des locaux administratifs situés tant au siège social [...] qu'au n° 10 de la rue [...], et ce, en vertu de l'article 61, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et des articles 315, 315^{bis} et 317 du Code des impôts sur les revenus 1992 », que, « comme cela ressort [de ce] procès-verbal [...] faisant foi jusqu'à preuve du contraire », l'administrateur délégué « a marqué son accord formel à cette visite » et que, « du reste, aucun élément du dossier ne permet de présumer qu'il y aurait eu une quelconque forme d'opposition lors de ce contrôle ».

L'arrêt, qui considère qu'« il ne peut être tiré grief du fait que l'un des agents [...] n'était pas muni de sa commission au moment [du contrôle] dès lors que [la demanderesse], par l'entremise de son administrateur délégué, a donné son consentement à la visite de ses locaux », alors que ce consentement n'a pas été donné en connaissance de cause d'une mesure de contrôle visée aux articles 319 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 63 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, viole lesdites dispositions légales.

Le moyen, en cette branche, est fondé.

Par ces motifs, La Cour

Casse l'arrêt attaqué;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Mons.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, les conseillers Marie-Claire Ernotte, Ariane Jacquemin, Maxime Marchandise et Marielle Moris, et prononcé en audience publique du trois octobre deux mille vingt-quatre par le président de section Christian Storck, en présence de l'avocat général Bénédicte Inghels, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

ARREST 300158962

Over deze akte

Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)



Afkondigingsdatum: 03/10/2024

 Versie 2024

INKOMSTENBELASTING

Voorlegging van boeken en documenten

VASTSTELLING VAN BELASTING

BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE

Vrije toegang tot lokalen.

Onderzoeken en controlemaatregelen



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 86/2024
van 18 juli 2024
Rolnummer : 8003**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 70, §§ 1 en 4, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 30 mei 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juni 2023, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Zijn de artikelen 70 § 1 en 70 § 4 van het BTW-wetboek verenigbaar met het Grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wanneer ze dusdanig worden geïnterpreteerd dat de erdoor voorziene boeten verschuldigd zijn zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Stephen Nicholls, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Livius Kell, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Koen Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 15 mei 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

In 2014 werd ten aanzien van de appellant in de zaak ten gronde een dwangbevel opgesteld voor verschillende geldboetes alsook achterstallige btw, op basis van een onderzoek waarin onder andere werd vastgesteld dat hij zich niet had laten registreren als btw-plichtige en geen periodieke aangiften deed. Nadat zijn verzet in eerste aanleg ongegrond werd verklaard, ging hij in beroep bij het verwijzende rechtscollege, waarbij hij onder andere aanklaagde dat de cumulatie van de verschillende boetes voor eenzelfde overtreding tot onevenredige gevolgen zou leiden. Op zijn verzoek stelt het Hof van Beroep te Brussel de voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1. De appellant in de zaak voor het verwijzende rechtscollege stelt dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord. Volgens hem moet de vraag worden onderscheiden van de vraag die het Hof reeds heeft beantwoord in het arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2022 (ECLI:BE:GHCC:2002:ARR.096), omdat er in het onderhavige geval sprake is van verschillende boetes die voor dezelfde feiten worden opgelegd, terwijl die zaak betrekking had op de straftoemeting voor overtredingen die verenigd zijn door een eenheid van opzet en verwezenlijking. Hij voert aan dat het niet verantwoord is dat de in het geding zijnde bepaling wel voorziet in een opsloppingsmechanisme wanneer twee proportionele boetes worden gecombineerd, maar niet wanneer een proportionele boete wordt gecombineerd met een forfaitaire boete.

A.2. De Ministerraad verduidelijkt vooreerst dat de zaak ten gronde betrekking heeft op verschillende feiten of overtredingen over een periode van zes jaar, die weliswaar verbonden zijn door een eenheid van opzet om belastingen op grote schaal te ontduiken. De wetgever heeft terecht geoordeeld dat, naast de proportionele boetes voor de niet-voldoening van de btw, het noodzakelijk was om te voorzien in forfaitaire boetes voor het niet nakomen van de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de naleving van de btw-plicht te controleren van zowel degene die de formaliteiten moet uitvoeren, als eventuele andere betrokken belastingplichtigen. Terwijl bij de proportionele boetes, die gebaseerd zijn op het bedrag van de niet-betaalde btw, werd geopteerd om de combinatie onmogelijk te maken, zou een gelijkaardige regel voor de forfaitaire boetes ertoe leiden dat er slechts één geldboete zou kunnen worden opgelegd voor alle gelijktijdige overtredingen. Dat zou resulteren in een veel te lage boete en zou de doelstelling van de wetgever om fraude te voorkomen, volledig ondermijnen. Wanneer de cumulatie toch tot onevenredige gevolgen zou leiden, heeft de rechter bovendien de bevoegdheid en de verplichting om de boete te milderen, zoals het Hof zelf ook heeft bevestigd.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 70 van het BTW-Wetboek.

Artikel 70 van het BTW-Wetboek luidt :

« § 1. Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, §§ 1, 2 en 4, 51*bis*, 52, 53, 53*ter*, 53*nonies*, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.

§ 2. Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53*decies* en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 3. Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 4. De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

[...] ».

B.1.2. De geldboetes bedoeld in artikel 70, §§ 1 tot 3, van het BTW-Wetboek zijn proportioneel aan de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting (§ 1), dan wel – indien voor een handeling geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen werden opgesteld (§ 2) of indien een invoerdocument onjuiste vermeldingen bevat (§ 3) – aan de op de handeling verschuldigde belasting. In beide gevallen bedraagt de geldboete in beginsel het dubbele van de betrokken belasting.

B.1.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever in verschillende proportionele boetes wou voorzien voor inbreuken op de voldoeningsplicht, de facturatieplicht en de verplichtingen inzake het invoerdocument, omdat inbreuken op die laatste twee verplichtingen niet altijd tot doel of gevolg hebben om de voldoeningsplicht die uit diezelfde verplichtingen volgt, te vermijden.

« Veelal beoogt men met die overtredingen niet een verlaging van de belasting die wegens de desbetreffende handeling moet worden voldaan; bijgevolg zijn ze niet bedoeld in artikel 70, § 1. Dat geldt inzonderheid facturen waarin de afnemer niet nauwkeurig is aangewezen; dat is ook het geval wanneer een handeling verricht met een belastingplichtige niet werd gefactureerd maar werd begrepen onder de handelingen die zijn verricht met niet-belastingplichtigen en die voor hun totale bedrag in de periodieke aangiften zijn vermeld.

Dergelijke onregelmatigheden hebben vaak ten doel of als resultaat de ontduiking mogelijk te maken van de in de volgende fase verschuldigde B.T.W., en zelfs van de inkomstenbelasting. Het is wenselijk ze biezonder te bestraffen » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/1, p. 63).

Tegelijk was de wetgever zich ervan bewust dat een inbreuk op de voldoeningsplicht in veel gevallen wel het gevolg is van een overtreding op de facturatieplicht of op de verplichtingen inzake het invoerdocument. Omdat het bijgevolg mogelijk is dat één overtreding wordt bestraft met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 1, van het BTW-Wetboek en met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 2 of § 3, is telkens erin voorzien dat in dat specifieke geval enkel de proportionele boete op grond van artikel 70, § 2 of § 3, wordt opgelegd :

« Het past te voorkomen dat hij die een overtreding begaan heeft die tegelijk door artikel 70, § 2, en door artikel 70, § 1, wordt bestraft (ontstentenis van factuur en niet-boeken van de handeling; vermelding van een lagere dan de werkelijke prijs), twee geldboeten zou verbeuren. Daarom bepaalt artikel 70, § 2, derde lid, dat alleen de bij § 2 bepaalde geldboete is verschuldigd » (*ibid.*, pp. 63-64).

B.1.4. Artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek voorziet in een regeling die van toepassing is op « de niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van wets- en verordeningsbepalingen in verband met de voldoening van de belasting » (*ibid.*, p. 64).

In de oorspronkelijke versie ervan voorzag de in het geding zijnde bepaling in een minimum- en een maximumbedrag, van 1 000 tot 10 000 Belgische frank per overtreding, waarbij het bedrag van die geldboetes door de door de Koning aangewezen ambtenaar werd bepaald (vroeger artikel 72, tweede lid, van het BTW-Wetboek).

B.1.5. Het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 « tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit nr. 44) is genomen ter uitvoering van artikel 70, § 4, eerste lid, van het BTW-Wetboek.

In het verslag aan de Koning dat voorafgaat aan het koninklijk besluit nr. 44 wordt het volgende uiteengezet :

« Artikel 70, § 4, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij artikel 41 van de programmawet van 22 juni 2012, bepaalt de minimum- en maximumbedragen van de niet-proportionele fiscale geldboeten ten aanzien van overtredingen van het Wetboek en van de in uitvoering ervan genomen koninklijke besluiten. Het heeft tot doel om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verplichtingen zoals dat al bestaat in artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB 92) en de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven, vooral wat de indiening van aangiften betreft en, in voorkomend geval, de niet-naleving van deze verplichtingen te bestraffen in functie van de aard en de ernst van de overtreding » (*Belgisch Staatsblad* van 17 juli 2012, p. 39014).

B.2.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat de erin voorziene boetes verschuldigd zijn « zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig

een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ».

B.2.2. Uit de procedure voor het verwijzende rechtscollege kan worden afgeleid dat de vraag in werkelijkheid betrekking heeft op de combinatie van boetes op grond van artikel 70, § 1, en artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek, voor verschillende overtredingen die gelijktijdig plaatsvonden. Meer in het bijzonder blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat de vraag betrekking heeft op de situatie van een belastingplichtige die zich gelijktijdig schuldig maakt aan inbreuken op de voldoeningsplicht (ten gevolge van een inbreuk op de facturatieplicht, waardoor op grond van artikel 70, § 2, derde lid, enkel de boete voor de inbreuk op de facturatieplicht werd opgelegd), enerzijds, en op de verplichte aangifte van de aanvang van de activiteit, de indiening van periodieke aangiftes en de indiening van een jaarlijkse klantenlijst (respectievelijk inbreuken op artikel 53, § 1, eerste lid, 1^o en 2^o, en artikel 53octies, § 1, vijfde lid, van het BTW-Wetboek, die worden bestraft op grond van artikel 70, § 4), anderzijds. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.2.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt bovendien dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid de in B.2.1 vermelde hypothese vergelijkt met de hypothese waarin artikel 70, § 2, derde lid, of § 3, derde lid, wordt toegepast. Uit hetgeen is vermeld in B.1.3 blijkt dat artikel 70, § 2, derde lid, en § 3, derde lid, van het BTW-Wetboek geen betrekking heeft op louter gelijktijdige overtredingen, maar de combinatie van de proportionele boetes uitsluit wanneer één overtreding tegelijk wordt bestraft door artikel 70, § 1, en door artikel 70, § 2 of § 3. Het Hof behandelt de prejudiciële vraag in die interpretatie.

B.3.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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

B.3.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.3.3. De wetgever mag bijzonder zware straffen opleggen in sectoren waar de omvang en de frequentie van de fraude de belangen van de gemeenschap ernstig aantasten.

Zoals blijkt uit hetgeen is vermeld in B.1.5, is de toepassing van de forfaitaire boetes op grond van artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoeld om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verschillende formele verplichtingen die gelden in het kader van het BTW-Wetboek, en om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven. Zoals de Ministerraad opmerkt in zijn memories, leiden de overtredingen die bestraft worden met forfaitaire boetes, ertoe dat zowel de activiteiten van de betrokkene als de activiteiten van eventuele andere belastingplichtigen moeilijker te controleren zijn.

De toepassing door de burgerlijke rechter van een regel waarbij, in het geval er tijdens dezelfde periode een overtreding op de voldoeningsplicht wordt gepleegd die wordt bestraft op grond van artikel 70, § 1, en een overtreding wordt gepleegd die wordt bestraft met een forfaitaire boete, enkel de forfaitaire boete wordt opgelegd, zou niet verenigbaar zijn met het sanctiesysteem van artikel 70 van het BTW-Wetboek. Dit zou immers ertoe leiden dat bij overtredingen van de door het BTW-Wetboek opgelegde formele verplichtingen, die gelijktijdig plaatsvinden met overtredingen die worden bestraft met een proportionele boete, slechts één forfaitaire boete van maximaal 5 000 euro zou kunnen worden opgelegd. Een dergelijke maatregel zou niet het ontradende effect hebben dat de wetgever met de in het geding zijnde fiscale geldboetes moet beogen.

B.4.1. De in artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoelde fiscale boete heeft tot doel de niet in de paragrafen 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van hetzelfde Wetboek en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten te voorkomen en te bestraffen. Ze heeft derhalve een repressief karakter en is strafrechtelijk van aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het Hof dient bijgevolg, bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening te houden met de waarborgen vervat in dat artikel 6 en, met name, de waarborg dat een onafhankelijke en onpartijdige rechter een controle met volle rechtsmacht kan uitoefenen op de door de bevoegde administratieve overheid opgelegde geldboete.

B.4.2. Het staat aan de wetgever te oordelen of het aangewezen is de administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer die overtredingen inzonderheid het algemeen belang schaden. Maar indien hij van oordeel is dat de administratie de mogelijkheid moet hebben om de omvang van de sanctie te moduleren, dan mag niets van wat onder de beoordeling van de administratie valt aan de controle van de rechter kunnen ontsnappen.

B.4.3. Hieruit volgt dat artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor zover het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen een dwangbevel aanhangig is, toestaat een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen op de beslissing om fiscale geldboetes op te leggen.

Aldus kan de rechter nagaan of de beslissing van de administratie in rechte en in feite verantwoord is en of de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, zijn geëerbiedigd. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, te dezen opheffen of verminderen binnen de in de aan de administratie gestelde grenzen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.4.3, schendt artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 juli 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen

Dear Cristian,

Indeed, we did not provide any resources with regard to the reported “shift towards” related to the professional privilege. Thank you for pointing that out and excuse me for the confusion.

Included you can the judgment of the Court of Appeal in Ghent of June 25, 2024 on this topic.

Although my colleagues and myself first decided to report this “shift towards”, I hesitated to include this judgment because the decision demonstrates a positive shift that is going on for some years now in Belgium, and is therefore not really new. Because of this, I finally decided not to include the judgement, as this shift has been reported in previous editions, but forgot to adapt the reported “shift towards”.

However, the judgement in itself interesting, so I send it to you anyway.

Here is the summary of the judgement:

“Under Belgian income tax law, it is stipulated that when a taxpayer who is subject to a tax audit invokes professional secrecy, the tax administration is obliged to request the intervention of the disciplinary authority (Article 334 of the 1992 Income Tax Code). The disciplinary authority assesses whether, and to what extent, the investigative actions of the tax administration are compatible with the respect for professional secrecy.

In a case before the Court of Appeal in Ghent, the tax administration conducted a tax visit at a company during which they attempted to copy the company's accounting records and the taxpayer's mailboxes. The taxpayer objected to the inspection and copying of certain documents, arguing that these contained confidential correspondence with their lawyer and other tax advisors.

The tax administration argued before the Court of Appeal that Article 334 of the 1992 Income Tax Code only applies to legal subjects with a legally sanctioned obligation of confidentiality, such as lawyers, and not to the taxpayer, who cannot be penalized for violating professional secrecy.

The court ruled that, based on Articles 6 and 8 of the ECHR, professional secrecy under Belgian law also applies to the relationship of trust between clients and practitioners of other professions subject to professional secrecy, such as accountants and tax advisors. Furthermore, the court held that the protection of professional secrecy is linked to specific documents and must be respected regardless of where these documents are found and irrespective of who is the subject of the audit.”

Hope this is helpful for the analysis.

Best regards,

Sylvie De Raedt

Dear National Reporters of Belgium, (dear Prof. De Raedt, Mr. van Eyndhoven and Mr. Martens)

I hope this email finds you well. Once again, thank you very much for completing the questionnaires.

The OPTR Scientific Coordinator reviewed your responses, and he still requests some extra information regarding some of your answers.

Under Question 35 of Question 2, you report a ‘shift towards’ the idea that legal professional privilege should apply to tax advice, but without providing resources. Is this reported shift, perhaps, the outcome of the case CJEU 29 July 2024, ECLI:EU:C:2024:639, C-623/22 (Order of Flemish Bars and others), or would you like to provide a domestic source that accounts for that shift?

We wait to hear from you at your earliest convenience. Thanks a lot in advance for your feedback.

Kind regards,

Cristian San Felipe Maestre | Project Coordinator

IBFD Academic Department

Tel: +31-20-554 0220 | Email: c.sanfelipe@ibfd.org

Address:

Rietlandpark 301 | 1019 DW Amsterdam | The Netherlands | Tel.: +31-20-554 0100

Visit us:

www.ibfd.org | [LinkedIn](#) | [X](#)

Join the conversation in our [Friends of IBFD Group](#) on LinkedIn

IBFD • Your Portal to Cross-Border Tax Expertise

Hof van Cassatie - Arrest van 15 januari 2024 - Rol nr F.20.0168.F (ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240115.3F.6)

Procedure - Verboden compensatie of niet

Samenvatting

Arrest van het Hof van Cassatie dd. 15.01.2024 - In overeenstemming met [artikel 375, § 2 van het WIB 92](#) is het de adviseur-generaal niet toegestaan om bij zijn beslissing over een bezwaarschrift een aanvullende aanslag te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontheffing en een ontoereikendheid van aanslag die zou zijn vastgesteld. Deze adviseur-generaal past geen door de wet verboden compensatie toe wanneer hij de belasting handhaaft op basis van de materiële elementen die zijn weerhouden door de belastingambtenaar in het bericht van wijziging van de aangifte die aan de belastingheffing voorafging. Het middel dat berust op de stelling dat het bericht van wijziging van de aangifte, teneinde regelmatig gemotiveerd te zijn, de wettelijke bepaling met betrekking tot de aanvullende aanslagtermijn moet vermelden op basis waarvan de belasting geldig is gevestigd, en dat de administratieve beslissing over het bezwaar gericht tegen die belasting geen andere belastingtermijn mag opleggen dan die welke wordt vermeld in het bericht van wijziging van de aangifte, faalt in rechte. Het beroep wordt verworpen.

Arrest

Avocats :

Maître Jacqueline Oosterbosch, avocat à la Cour de cassation - pour la demanderesse en cassation

Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation - pour l'Etat Belge, défendeur en cassation

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 19 juin 2020 par la cour d'appel de Liège.

Par ordonnance du 12 décembre 2023, le premier président a renvoyé la cause devant la troisième chambre.

Le 12 décembre 2023, l'avocat général Hugo Mormont a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Marielle Moris a fait rapport et l'avocat général Hugo Mormont a été entendu en ses conclusions.

II. Le moyen de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, la demanderesse présente un moyen.

III. La décision de la Cour

Sur le moyen :

En vertu de l'article 346, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a soit mentionnés dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 ou aux dispositions prises en exécution de l'article 312, soit admis par écrit, elle fait connaître à celui-ci, par une lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.

L'avis dont cette disposition impose l'envoi a pour but de permettre au contribuable de présenter ses observations ou de marquer son accord en connaissance de cause sur l'imposition envisagée.

Il n'est pas requis par l'article 346, alinéa 1er, précité que cet avis mentionne la disposition légale relative au délai d'imposition dont il sera fait application.

Conformément à l'article 375, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, il n'est pas permis au conseiller général d'établir, par sa décision qui statue sur une réclamation, un supplément d'imposition ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée.

Ce conseiller général ne réalise pas de compensation prohibée par la loi lorsqu'il maintient l'imposition sur la base des éléments matériels retenus par le fonctionnaire taxateur dans l'avis de rectification de la déclaration ayant précédé la taxation.

Le moyen qui repose sur le soutènement que, pour être régulièrement motivé, l'avis de rectification de la déclaration doit mentionner la disposition légale relative au délai supplémentaire d'imposition sur la base de laquelle l'imposition est valablement établie et que la décision administrative statuant sur la réclamation dirigée contre cette imposition ne peut substituer un autre délai d'imposition à celui qui est mentionné dans l'avis de rectification de la déclaration, manque en droit.

Pour le surplus, dans la mesure où il est pris de la violation des articles 354, alinéa 2, et 358 du Code des impôts sur les revenus 1992, sans indiquer en quoi ces dispositions seraient violées, le moyen est imprécis, partant, irrecevable.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent soixante euros vingt et un centimes envers la partie demanderesse, y compris la somme de vingt euros au profit du fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, troisième chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, président, les présidents de section Mireille Delange et Michel Lemal, les conseillers Ariane Jacquemin et Marielle Moris, et prononcé en audience publique du quinze janvier deux mille vingt-quatre par le président de section Christian Storck, en présence de l'avocat général Hugo Mormont, avec l'assistance du greffier Lutgarde Body.

Rechtspraak » Procedure » Procedure » Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)

Samenvatting niet beschikbaar.

I. 2023/AR/264 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal AABBI, met kantoren te 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 801,

appellant,

hebbende als raadsman mr. DECORDIER Carmenta, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A en mr. BRICOUT Tine, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A

tegen

1. C. NV, ON (...),

met zetel te (...),

2. Cu. NV, ON (...),

met zetel te (...),

3. Co. NV, ON (...),

met zetel te (...),

4. P. NV, ON (...),

met zetel te (...),

5. T. BVBA, ON (...),

met zetel te (...),

6. L. NV, ON (...),

met zetel te (...),

7. D. BVBA, ON (...),

met zetel te (...),

8. O. NV, ON (...),

met zetel te (...),

9. E. BVBA, ON (...),

vestigingseenheid: (...),

met zetel te (...),

10. G. NV, ON (...),

met zetel te (...),

geïntimeerden 1 t.e.m.10,

hebbende als raadsman mr. D.M. Lizelotte, advocaat te 1000 BRUSSEL, Loksumstraat 25 en mr.

VERSTRAETE Henk, advocaat te 1000 BRUSSEL, Loksumstraat 25

11. S., ON (...) met kantoor te (...),

12. St., ON (...) met kantoor te (...),

geïntimeerden 11 en 12,

hebbende als raadsman mr. VAN CAEYZEELE Joyce, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 187 bus 302 en mr. VERBIST Johan, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 187 bus 302

13. I., ON (...),

met zetel te (...),

geïntimeerde 13,

hebbende als raadsman mr. DE WULF Lievin, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JUDO Frank, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JANSSENS Louise, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3

II. 2023/AR/1548 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal AABBI, met kantoren te 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 801,

appellant,

hebbende als raadsman mr. DECORDIER Carmenta, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A en mr. BRICOUT Tine, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A

tegen

In., ON (...),

met zetel te (...),

rechtsopvolger van het I. (I.)

geïntimeerde, hierna In./13^e geïntimeerde genoemd

hebbende als raadsman mr. JUDO Frank, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. JANSSENS Louise, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3 en mr. DE WULF Lievin, advocaat te 1000 BRUSSEL, Keizerslaan 3

wijst het hof het volgende arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift van 14 februari 2023 (rolnr. 2023/AR/264) heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, op 7 september 2022 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 2019/2644/A, waarvan niet blijkt dat het zou zijn betekend ten aanzien van de eerste twaalf geïntimeerden. In dat verzoekschrift richt de appellant zich ook tegen het Ins. (I.) (als dertiende geïntimeerde), dat weliswaar aanvankelijk partij was in eerste aanleg maar waarvoor het In. (I.) als rechtsopvolger van het I. (ingevoelge de inwerkingtreding op 30 september 2020 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en

belastingadviseur en gelet op artikel 61, 3^{de} lid van die wet) het geding had hervat (overeenkomstig art. 61, 6^{de} lid van die wet mag het lb. in zijn communicatie ook de benaming “ln. (ln.) gebruiken).

Met een verzoekschrift van 19 september 2023 heeft de appellant tegen datzelfde vonnis ook hoger beroep ingesteld ten aanzien van het ln. voor de Belastingadviseurs en Accountants, hierna door het hof ln. of de dertiende geïntimeerde genoemd (rolnr. 2023/AR/1548).

Alle partijen zijn akkoord om de twee zaken samen te voegen.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 28 mei 2024, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

De eerste tien geïntimeerden zijn actief onder de C.-groep in de voedselindustrie en leveren kant-en-klare maaltijden. Zij maken tevens deel uit van de internationale groep O.

Op (...) 2016 werd het voormalige V. bv overgenomen door de eerste geïntimeerde en in augustus 2016 werden de tweede geïntimeerde en de onderliggende vennootschappen op hun beurt overgenomen door het Zwitserse O. Daarvoor werd de achtste geïntimeerde, een Belgische vennootschap, opgericht.

Op 28 februari 2018 verstuurde de Cel Verrekenprijzen van de appellant een vraag om inlichtingen naar de eerste geïntimeerde.

Op vraag van de eerste geïntimeerde werd op 16 maart 2018 een pre-auditvergadering gehouden.

Daarop volgend heeft de Cel Verrekenprijzen eerst nog enkele vragen gesteld, waarna op 19 maart 2018 een bijkomende vragenlijst verstuurd werd waarvan de antwoorden verwacht werden op 13 april 2018.

Omdat de appellant van oordeel was dat in het antwoord dat door de eerste geïntimeerde gegeven werd, de waardebeoordelingen van V. bv en eerste geïntimeerde ontbraken (geen antwoord op vraag 9), besliste hij om visitaties te houden.

Op 2 en 3 april 2019 heeft de appellant bedrijfsvisitaties uitgevoerd op de maatschappelijke zetel van de eerste tien geïntimeerden, enerzijds in (...) en anderzijds in (...). Het betrof een fiscaal onderzoek inzake btw en inkomstenbelastingen van de eerste tien geïntimeerden en hun bedrijfsleiders.

De appellant kreeg toestemming om de bedrijfsruimtes te betreden zodat hij gebruik kon maken van zijn onderzoeksbevoegdheden zoals omschreven in de artikelen 319 WIB 92 en 63 Wbtw.

Tijdens de bedrijfsvisitatie ontstond betwisting tussen de administratie en de belastingplichtigen wat betreft het inkijken (en kopiëren en/of meenemen) van bepaalde documenten.

Tijdens de visitatie wilde de appellant ook gegevens van vóór de normale onderzoeksperiode (zijnde van vóór 2016) meenemen waartegen de eerste tien geïntimeerden zich verzetten.

De betwisting van de eerste tien geïntimeerden werd geformuleerd door de financieel verantwoordelijke van de groep, en advocaten die ondertussen ter plekke waren gekomen, en later vervoegd werden door een externe accountant. Dezen riepen een gerechtsdeurwaarder ter plaatse die in zijn proces-verbaal noteerde dat hij op 2 april 2018 omstreeks 15 uur arriveerde. Hij stelde vast dat vier controleagenten van de ICT-cel van de BBI op de benedenverdieping bezig waren met informaticahandelingen, meer bepaald het kopiëren

van bestanden van de pc's van de werknemers van zijn verzoekster en dat dit bevestigd werd door die controleagent met vermelding van de naam van de drie personeelsleden van de belastingplichtigen wier bestanden gekopieerd werden (bestanden op de K-schijf); zij stelden ook van plan te zijn een kopie te maken van de map directie (op de O-schijf). De advocaat verklaarde voorbehoud te maken, waarover de gerechtsdeurwaarder het volgende noteerde:

Zij kan akkoord gaan met het kopiëren van bestanden uit de boekhouding, maar door het kopiëren van de emailbestanden en mailboxen zullen ook privé-mails worden mee gekopieerd waarvoor verzoekster volgens verklaring van Mter D.M. alle voorbehoud wenst te maken. Mter. D.M. voegt eraan toe dat zij er de voorkeur aan geeft om de gekopieerde bestanden te verzegelen en te laten meenemen door een onafhankelijke derde die deze bestanden dan gedurende anderhalve maand in bewaring kan nemen zodat verzoekster de tijd heeft om te onderzoeken welke bestanden een privé-karakter hebben.

De gerechtsdeurwaarder noteerde dat hij vervolgens naar de bovenverdieping ging waar hij, in het bijzijn van enkele aangestelden, de externe accountant en een andere advocaat, zes controleagenten van de BBI aantrof die er papieren documenten (in mappen en kaften) aan het inkijken waren. De gerechtsdeurwaarder noteerde dat de vertegenwoordigers van zijn verzoekster bij sommige documenten wel en bij andere documenten geen voorbehouden had wat betreft de inzage door de BBI en dat op basis daarvan twee aparte groepen documenten werden gemaakt. Hij noteerde dat er een betwisting was tussen de aanwezigen: De discussie betreft de vraag of de documenten relevant zijn voor de BBI, of een confidentieel of privé-karakter hebben of een mogelijke schending kunnen uitmaken van het beroepsgeheim bij het lezen ervan.

Ook hier noteerde de gerechtsdeurwaarder het voorstel door de advocaten van de betreffende geïntimeerden om de documenten te verzegelen en bij een derde gedurende anderhalve maand in bewaring te geven zodat de belastingplichtigen de tijd zouden hebben om een juridisch standpunt in te nemen, maar dat de BBI alleen akkoord kon gaan met een oplossing waarin zij zelf alle documenten zou meenemen, waarvan slechts enkele verzegeld zouden worden. Uiteindelijk werd, op voorstel van de externe accountant, overeengekomen om drie verschillende groepen te maken waarvan de betwiste mappen door de gerechtsdeurwaarder verzegeld werden; alle stukken werden meegenomen door de BBI.

Verder stelde de gerechtsdeurwaarder vast (zoals ook uit het voorgelegde stuk blijkt) dat de financieel verantwoordelijke van de belastingplichtigen het proces-verbaal van de bedrijfsvisitatie onder voorbehoud ondertekende en op het proces-verbaal van retentie het volgende noteerde: voorbehoud omtrent meegenomen documenten o.w.v. privacy, beroepsgeheim, onderzoekstermijn en confidentialiteit.

Ook het proces-verbaal van informaticahandelingen werd met voorbehoud ondertekend namens de belastingplichtigen.

De werkzaamheden van de appellant werden op 3 april 2019 voortgezet op de zetel in (...). Daar kwam die dag opnieuw, op verzoek van de betreffende geïntimeerden, in de voormiddag een gerechtsdeurwaarder ter plaatse. Deze noteerde in zijn proces-verbaal dat de advocaat de beide controleagenten van de appellant verzocht om alle data die zijn gekopieerd te verzegelen gezien er zich nog privé en/of vertrouwelijke gegevens op bevinden. De gerechtsdeurwaarder noteert daarbij: Aanvankelijk wordt dit aarzeland ontvangen door de heren van de BBI, maar nadat duidelijk wordt gemaakt dat het de bedoeling is dat binnen een termijn van twee maanden duidelijkheid verschaft wordt betreffende de aard van de gegevens, wordt een uiterste termijn van twee maanden weerhouden. Hierna wordt overgegaan tot het labelen en verzegelen van de harde schijven. In drie enveloppen wordt achtereenvolgens een harde schijf met kabel geplaatst, met labeling als volgt: [...].

De enveloppen worden verzegeld en getekend op datum door de heren van BBI en mezelf.

De gerechtsdeurwaarder nam foto's van het resultaat van die handelingen en gaat als volgt verder in zijn proces-verbaal:

Voorts verklaren voormelde heren van de BBI dat de privé-gegevens na het triëren ervan noch bekeken, noch vernietigd worden, maar dat deze in een eventuele latere fase ook niet mogen gebruikt worden.

De heer D.M. (opmerking toegevoegd door het hof: controleagent van de BBI) deelt mee dat de periode van kopieernaam van data de periode van 01/01/2016 tot en met 02/04/2019 betreft.

Na de vaststelling dat de IT-ambtenaar van de BBI zijn proces-verbaal van informaticahandelingen afsloot, stelde hij de ondertekening ervan vast door de financieel verantwoordelijke van de belastingplichtigen en hun advocaat, wat gebeurde met het volgende voorbehoud: onder voorbehoud omtrent meegenomen gegevens o.g.v. privacy, beroepsgeheim, onderzoekstermijn en confidentialiteit.

Aldus werd overeengekomen om tegen 31 mei 2019 een gezamenlijk standpunt in te nemen over welke informatie kon worden ontzegd en welke informatie uit het onderzoek moet worden gefilterd. De appellant behield zich het recht voor om de ontzegging eenzijdig te verbreken indien de geïntimeerden geen contact zouden opnemen met hem om afspraken te maken met betrekking tot de ontzegging, en indien de ontzegging niet tegen 31 mei 2019 zou plaatsvinden.

Op 5 april 2019 mailde de advocaat van de eerste tien geïntimeerden naar de appellant met de vraag hoe de ontzegging en de filtering van de informatie zou kunnen gebeuren. Een eerste vergadering vond plaats op 11 april 2019.

Uit de correspondentie blijkt dat er betwisting bleef over wat vertrouwelijke informatie is, terwijl de geïntimeerden er zich ook tegen verzetten dat gegevens van vóór 2016 in de retentie zouden kunnen blijven. De appellant stelde dat de vertrouwelijkheid enkel zou gelden voor communicatie tussen een advocaat/adviseur en zijn cliënt in het kader van de verdediging van een reeds bestaand en concreet geschil, wat door de betrokken geïntimeerden betwist werd.

Dat meningsverschil bleek te blijven, ook na een nieuwe bespreking op 7 mei 2019. De eerste tien geïntimeerden deden dan de volgende voorstellen (hun stuk 22, p. 3):

- Voorlopig de vertrouwelijke gegevens wegfilteren en opnieuw verzegelen zodat de appellant al zou kunnen aanvangen met haar onderzoek, zonder dat de principiële discussie over de vertrouwelijkheid al moest worden gevoerd. Indien de principiële discussie later opnieuw zou oplaaien, kon op dat later tijdstip nog een standpunt worden ingenomen (voorstel 1);
of
- Voorlopig de vertrouwelijke gegevens wegfilteren en voorleggen aan de stafhouder en de andere bevoegde tuchtoverheden, zodat zij zouden kunnen beoordelen welke informatie al dan niet onder de vertrouwelijkheid valt (voorstel 2).

In zijn brief van 17 mei 2019 liet de appellant weten bij zijn standpunt betreffende de vertrouwelijkheid te blijven en niet akkoord te gaan met de twee voorstellen van de geïntimeerden.

De appellant ging wel akkoord om de informatie van vóór 1 januari 2016 af te zonderen. Hij schreef: De administratie gaat in dat verband akkoord om de (digitale) documenten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan 1/1/2016 af te zonderen en opnieuw te verzegelen. Deze verzegelde informatie wordt niet geanalyseerd, noch geconsulteerd maar blijft aanwezig in de kantoren van de administratie.

De advocaat van de eerste tien geïntimeerden liet, na telefonisch contact, aan de appellant, op maandag 20 mei 2019 weten dat hij de argumentatie van de appellant niet kon bijtreden en stelde voor om daags nadien, op 21 mei 2019 om 10u een vergadering te beleggen bij de appellant om te pogen tot een oplossing te komen. Hij stelde dat er bij gebrek aan oplossing geen andere keuze zou blijven dan een gerechtelijke procedure te starten.

Per e-mail van 21 mei 2019 deelde de appellant mee dat hij op zijn standpunt bleef wat betreft de vertrouwelijkheid, maar verlengde wel de uiterste datum om tot filtering en ontzegging over te gaan tot 7 juni 2019, maar de filtering moest in ieder geval gebeuren volgens de criteria van de appellant zoals in het bericht van 17 mei 2019 meegedeeld. Dat betekende dat, indien de belastingplichtigen niet akkoord waren met het standpunt van de appellant betreffende de vertrouwelijkheid en niet op basis van dit standpunt de gegevens zouden filteren, de appellant alle verzegelde gegevens eenzijdig zou ontzeggen en eigenhandig filteren volgens zijn criteria.

De eerste tien geïntimeerden hebben daarop beslist om de appellant te dagvaarden in kortgeding, wat gebeurde op 21 mei 2019.

Op 10 juli 2019 sprak de kortgedingrechter het bevelschrift uit waarbij de appellant werd verboden om de verzegelde documenten eenzijdig te ontzegelen.

Het bevelschrift legde een gedetailleerde werkwijze op voor de filtering van de verzegelde documenten zoals blijkt uit het dictum dat het hof voor de goede orde citeert:

Beveelt de volgende maatregelen:

- de Belgische Staat mag de verzegelde documenten niet eenzijdig ontzegelen;
- de eiseressen dienen uiterlijk op 7 augustus 2019 een inventaris, voor zover als mogelijk in cvs-formaat, op te stellen en over te maken aan de Belgische Staat van alle tot op heden verzegelde documenten met:
 - de weergave per fysiek document van (i) de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden, (ii) een korte beschrijving van de inhoud van het document en (iii) indien van toepassing, de reden waarom het fysiek document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat;
 - de weergave per digitaal document van (i) de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden en (ii) een korte beschrijving van de inhoud van het document, alsook (iii) de bestandsnaam, volledig pad, bestandsgrootte, aanmaakdatum, datum gewijzigd op, datum laatst gewijzigd op en datum laatst geopend op en (iv) indien van toepassing, de reden waarom het digitaal document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat;
 - de weergave per e-mail: (i) afkomstig uit welke mailbox, (ii) de afzender, (iii) de bestemming, (iv) de bestemming in cc, (v) de bestemming in bcc, (vi) het onderwerp van de e-mail, (vii) indien van toepassing, de naam van de beroepsbeoefenaar en zijn functie en verantwoordelijkheden, (viii) indien van toepassing, de reden waarom de e-mail niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat; met dien verstande dat de opgave van de reden waarom het document niet mag worden onderzocht door de Belgische Staat, zich dient te beperken tot (A) daterend van vóór 1 januari 2016, (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder, (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder en (D) privé; teneinde de eiseressen toe te laten om deze inventaris op te stellen, dient de Belgische Staat – indien nodig – tijdens weekdays en tijdens de werkuren (van 9.00u tot 12.00u en van 13.30u tot 17.00u) toegang te verschaffen tot zijn lokalen en dienen de documenten desgevallend door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en opnieuw te worden verzegeld na kennisname;
- alle verzegelde documenten die door de eiseressen zijn aangeduid als D privé dienen uiterlijk op 7 augustus 2019 door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat, met dien verstande
- dat de documenten met een privé-karakter die fiscaal niet relevant zouden zijn, door de Belgische Staat in het kader van haar fiscaal onderzoek dienen te worden verwijderd;
- de Belgische Staat dient uiterlijk op 3 september 2019 die documenten aan te vinken waaromtrent zij zich niet kan vinden in de kwalificatie (A) daterend van vóór 1 januari 2016, (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder en (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder;
- de verzegelde documenten waaromtrent discussie tussen de eiseressen en de Belgische Staat blijft bestaan omtrent de kwalificatie (A) daterend van vóór 1 januari 2016 dienen te worden ontzegeld en onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande;
- de verzegelde documenten waaromtrent discussie blijft bestaan omtrent de kwalificatie (B) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde stafhouder, dienen door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en door hem ter advisering te worden overgemaakt aan de door de eiseressen

aangeduide bevoegde stafhouder; de beoogde stafhouder dient uiterlijk op 27 september 2019 aan te duiden of de aan hem voorgelegde documenten vertrouwelijk zijn of niet; de documenten die door hem worden aangeduid als vertrouwelijk dienen onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; de overige documenten dienen onmiddellijk ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat;

- de verzegelde documenten waaromtrent discussie blijft bestaan omtrent de kwalificatie (C) vertrouwelijk, voor te leggen aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder dienen door gerechtsdeurwaarder H.V.D. te worden ontzegeld en door hem ter advisering te worden overgemaakt aan de door de eiseressen aangeduide bevoegde tuchtoverheden van de bedrijfsrevisoren, boekhouders en belastingconsulenten; de bevoegde tuchtoverheden worden verondersteld uiterlijk op 27 september 2019 aan te duiden of de aan hen voorgelegde documenten vertrouwelijk zijn of niet; de documenten die door hen worden aangeduid als vertrouwelijk dienen onmiddellijk in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; de overige documenten dienen onmiddellijk ter beschikking te worden gesteld van de Belgische Staat; en
- indien de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder weigeren om op vrijwillige basis hun medewerking te verlenen, dienen de eiseressen uiterlijk op 1 oktober 2019 over te gaan tot het dagvaarden in kort geding van de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder zodat de kort geding-rechter kennis kan nemen van hun eventuele bezwaren en deze in kort geding kan beoordelen; in afwachting van een schriftelijk akkoord tussen de partijen of een uitspraak door de kort geding-rechter dienen die documenten die aan de bevoegde tuchtoverheden andere dan de stafhouder ter advisering waren voorgelegd, in bewaring te worden gegeven bij en te worden verzegeld door gerechtsdeurwaarder H.V.D.;
- telkenmale in dit bevelschrift wordt gesproken over het optreden van gerechtsdeurwaarder H.V.D., met gerechtsdeurwaarderskantoor te (...), dient dit te worden gelezen in die zin dat gerechtsdeurwaarder H.V.D. ook kan worden vervangen door één van zijn kantoorgenoten (cfr. I.G. of G.V.);
- de kosten verbonden aan het optreden van gerechtsdeurwaarder H.V.D. in dit dossier dienen te worden geprovisioneerd door de eiseressen, met dien verstande dat de rechtbank ten gronde, zetelend in eerste aanleg, zal beslissen wie deze kosten finaliter dient te dragen;
- van zodra de Belgische Staat haar medewerking weigert, dienen alle verzegelde documenten verzegeld te blijven en dienen alle ontzegelde documenten opnieuw te worden verzegeld tot op het ogenblik dat de rechter ten gronde, zetelend in eerste aanleg, uitspraak heeft gedaan over het lot van deze documenten of tot op het ogenblik dat er een schriftelijk akkoord is tussen de eiseressen en de Belgische Staat dienaangaande; en
- de eiseressen dienen uiterlijk op 6 september 2019 over te gaan tot het dagvaarden ten gronde van de Belgische Staat."

De beide partijen hebben berust in dat bevelschrift.

De eerste tien geïntimeerden hebben op 6 augustus 2019 de inventarissen in.csv- en excel-formaat aan de appellant bezorgd (zijnde binnen de termijn zoals opgelegd door het bevelschrift van de kortgedingrechter). Daaraan voorafgaand hebben de betrokken geïntimeerden opgemerkt dat één en ander ernstig bemoeilijkt werd door het feit dat de appellant de gekopieerde digitale bestanden versnipperd had, wat niet alleen meebracht dat het aantal te kwalificeren eenheden verveelvoudigd was (e-mails werden bijv. gesplitst in de eigenlijke tekst, het logo en bijlagen), maar ook dat het vaak niet duidelijk was welke eenheden bij elkaar hoorden. Hun advocaat stuurde op 15 juli 2019 aan de advocaat van de appellant een bericht waarin het volgende staat:

Wat betreft de verzegelde digitale gegevens kunnen mijn cliënten voorlopig verder werken op basis van de gegevens in hun systemen en hoeft er voorlopig geen ontzegeling te gebeuren. Met betrekking tot de

verzegelde digitale data heeft uw cliënte op 2 en 3 april zelf inventarissen opgesteld van de gekopieerde digitale informatie. Deze inventarissen tellen ongeveer 17.000 pagina's op A4 formaat. Onze cliënten ontvingen hiervan een digitale kopie. Kan u voor de goede orde bevestigen dat uw cliënte in het bezit is van een niet-verzegeld exemplaar van deze inventarissen? (..) Kan u voor de goede orde de voorgestelde werkwijze (..)

bevestigen?

In zijn antwoord van 17 juli 2019 werd bevestigd dat de BBI zelf een niet-verzegelde lijst met bestandsnamen van de gekopieerde digitale bestanden had, maar de appellant maakte verder geen opmerkingen over de voorgestelde werkwijze.

Op 30 augustus 2019 liet de appellant weten dat hij niet akkoord kon gaan met de kwalificaties die namens de eerste tien geïntimeerden aan de verschillende verzegelde documenten was gegeven. Hij gaf uitvoerig uitleg bij zijn standpunt aan de hand van diverse voorbeelden.

Op 6 september 2019 legden de eerste tien geïntimeerden voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, een verzoekschrift neer waarmee ze het pretaxatiegeschil initieerden, wat de procedure is waarop het onderhavige arrest betrekking heeft.

Op 18 september 2019 bezorgde de appellant aan de advocaat van de eerste tien geïntimeerden zijn eigen inventarissen, waarin de documenten en e-mails versnipperd waren en een uniek identificatienummer gekregen hadden.

Hoewel in correspondentie onenigheid bleef bestaan over de wijze waarop uitvoering moest gegeven worden aan het bevelschrift in kortgeding wat betreft de aanduiding van de documenten die door privacy, vertrouwelijkheid, beroepsgeheim, enz. gedekt waren (zgn. categorisatie), hebben de eerste tien geïntimeerden toch nog nieuwe inventarissen met de volgens hen uit te sluiten digitale documenten laten opstellen op basis van de versnipperde documenten (volgens hen met de hulp van een externe IT-expert) en deze op 31 oktober 2019 aan de appellant bezorgd.

Op 5 november 2019 nam de door de kortgedingrechter aangestelde gerechtsdeurwaarder akte van die definitieve lijsten van 31 oktober 2019 van de eerste tien geïntimeerden. Die geïntimeerden bezorgden de gerechtsdeurwaarder ook de nodige digitale dragers (USB-sticks) zodat hij de digitale data aan de tuchtoverheden kon bezorgen. De gerechtsdeurwaarder bezorgde aan de appellant ook nog acht omslagen met de fysieke documenten van drie tuchtoverheden (College van toezicht op bedrijfsrevisoren, Kamer van Notarissen van Oost-Vlaanderen, Stafhouder van Nederlandstalige advocaten van Brussel) die door hen als niet-vertrouwelijk werden aangemerkt. Daaruit blijkt het volgende:

- Het advies van 27 september 2019 van de Kamer van Notarissen van Oost-Vlaanderen (stuk 32 app.). Deze tuchtoverheid stelt formeel dat het beroepsgeheim niet van toepassing is, aangezien de eerste tien geïntimeerden geen lid zijn van hun beroepsvereniging, terwijl de concrete documenten sowieso geen vertrouwelijk karakter hebben.
- Het advies van 1 oktober 2019 van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren (stuk 33 app.). Deze tuchtoverheid stelt vast dat het om één document gaat waarvoor de eerste tien geïntimeerden het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren inroepen, terwijl uit dat document blijkt dat het een officieel gepubliceerd en vrij raadpleegbaar document is en derhalve op geen enkele wijze vertrouwelijk kan zijn.
- Het advies van 24 september 2019 van het (toenmalige) I. (I.) (stuk 34 app.). Deze tuchtoverheid stelt in zijn advies vast dat geen inventaris was bijgevoegd en evenmin een oplijsting waarbij de inhoud van de documenten kort werd beschreven en waarbij werd gesteld wie de afzender was en voor wie het was bestemd en dat de eerste tien geïntimeerden geen enkele argumentatie omtrent het vertrouwelijk karakter van de inliggende documenten meedeelden. Het I. schreef verder het volgende:
- We hebben dan ook elk document afzonderlijk onderzocht en komen tot de volgende vaststellingen/indeling:
 - Een deel van de vermoedelijk vertrouwelijke documenten zijn verkeerdelijk voorgelegd aan ons Instituut en dient ons inziens – verzegeld – te worden voorgelegd aan het I.B. (I.B.).

- Een tweede deel van de documenten betreffen documenten waaruit we niet kunnen afleiden of ze uitgaan van of bestemd zijn voor één van onze leden waardoor de belastingplichtigen hieromtrent nadere toelichting dienen te geven alvorens we hier nader advies omtrent kunnen geven.
- Een derde deel betreffen documenten welke onderhevig zijn aan het beroepsgeheim van onze leden en welke dus een vertrouwelijk karakter hebben. Deze dienen derhalve te worden verzegeld overeenkomstig het bevelschrift van de kortgedingrechter dd. 10.07.2019.
- Het advies van 25 september 2019 van de Stafhouder van de Orde van Advocaten te Brussel (stuk 35 app.). Deze tuchtoverheid splitste de documenten op in drie groepen: A, zijnde vertrouwelijke documenten; B; zijnde niet-vertrouwelijke documenten en C, zijnde twijfelgevallen, namelijk omdat de auteur en bestemming ervan niet kon worden achterhaald.

Aldus werd op 5 november 2019 het grootste deel van de verzegelde digitale bestanden ontzegd (zie pv gerechtsdeurwaarder H.V.D. - stuk 10 eerste 10 geïnt.) en ter beschikking gesteld van de appellant (volgens de eerste tien geïntimeerden gaat het om minstens 96,3 % van alle digitale gegevens die dateren vanaf 1 januari 2016).

Vanaf dan bleef er nog betwisting over diverse documenten.

Op 19 november 2019 overhandigde de appellant de USB-sticks B, C1, C2, C3 met daarop de door de geïntimeerden uitgesloten documenten aan de gerechtsdeurwaarder, die deze vervolgens kon overmaken aan de stafhouder (B) en de overige tuchtoverheden (C-categorie) (stuk 36 app.). Een kopie van deze documenten werd respectievelijk opgeslagen op de USB-sticks B', C1', C2' en C3', die aan de geïntimeerden werden overhandigd op 17 december 2019.

Het relaas van de diverse handelingen die plaatsvonden van dan af tot 25 februari 2021 staat beschreven in een proces-verbaal van gerechtsdeurwaarder H.V.D. die werd aangesteld door de kortgedingrechter (zie stuk 13 van de tien eerste geïntimeerden). In wezen wordt daarin beschreven hoe de partijen in die periode over en weer via de gerechtsdeurwaarder de verschillende documenten hebben uitgewisseld, de moeilijkheid ingevolge de versnippering hebben aangepakt, enz. waardoor:

- de eerste tien geïntimeerden voor enkele twijfelachtige bestanden zelf hebben laten weten dat ze niet vertrouwelijk waren, waardoor ze aan de appellant konden worden vrijgegeven;
- de dertiende geïntimeerde op 16 juli 2020 zijn filtering aan iedereen heeft meegedeeld;
- de elfde geïntimeerde op 18 augustus 2020 zijn zuivering meedeelde (waarbij op 20 augustus 2020 op vraag van de gerechtsdeurwaarder werd meegedeeld dat gezuiverd, niet-vertrouwelijk betekent);
- omdat de appellant nog onduidelijkheden aantrof, bijkomende vragen zijn gesteld en daarop antwoord volgde van de elfde geïntimeerde op 19 januari 2021 en op 22 januari 2021 van het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren, met dien verstande dat die instantie nog een lijst bestanden had waarvoor het niet bevoegd was, waardoor andere professionele tuchtoverheden nog moesten tussenkomen;
- op 18 februari 2021 de dertiende geïntimeerde nog zijn bijkomende beoordeling overgemaakt heeft;
- op 25 februari 2021 de elfde geïntimeerde nog zijn bijkomende beoordeling overgemaakt heeft.

Intussen, op 22 december 2020, heeft de appellant vier kennisgevingen van uitbreiding van de onderzoekstermijn verzonden, met name naar de eerste, tweede, vierde en negende geïntimeerden. Daarmee werd de onderzoekstermijn uitgebreid met de aanslagjaren 2016 en 2015 (inkomstjaren 2015 en 2014).

Op 31 augustus 2021 heeft de appellant, gelet op die kennisgevingen van uitbreiding van de onderzoekstermijn van 22 december 2020, gevraagd om de filterwerkzaamheden aan te vatten voor de digitale gegevens die dateren van vóór 1 januari 2016. Op 22 september 2021 hebben de betreffende geïntimeerden dat geweigerd onder verwijzing naar het bevelschrift van de kortgedingrechter.

Met een verzoekschrift van 11 oktober 2019 was de dertiende geïntimeerde vrijwillig tussengekomen in dat pretaxatiegeschil. Het betrof toen nog het I. (I.) (toen de eerste vrijwillig tussenkomende partij).

Op 15 oktober 2019 waren ook de elfde en twaalfde geïntimeerden vrijwillig tussengekomen in het pretaxatiegeschil.

Op 4 mei 2022 heeft het In. een akte neergelegd om het geding van de tussengekomen partij I. te hervatten.

In zijn vonnis van 7 september 2022 heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent als volgt uitspraak gedaan in het pretaxatiegeschil:

Verleent akte aan partijen van hun vrijwillige tussenkomst van de gedinghervatting namens eerste vrijwillige tussenkomende partij;

Verklaart alle vorderingen ontvankelijk,

Rechtsdoende op de vordering van eiseressen en de vrijwillig tussenkomende partijen:

- verklaart de vorderingen van eiseressen gegrond in de volgende mate:
- Beveelt de wering uit het fiscaal onderzoek van de door de bevoegde tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte verzegelde documenten/bestanden, alsook van de verzegelde documenten/bestanden die dateren van vóór 1 januari 2016;
- beveelt de teruggave aan eiseressen van deze documenten/bestanden alsook de vernietiging van alle kopieën ervan;
- verklaart de vorderingen van de vrijwillig tussenkomende partijen in dezelfde mate gegrond;

Rechtsdoende op de tegenvordering van de Belgische Staat:

- verklaart de tegenvordering om te zeggen voor recht dat gerechtsdeurwaarder H.V.D., handelend als sekwester, ertoe gehouden is alle verzegelde fysieke en alle 1.376,679 digitale documenten/data te ontzegelen en onmiddellijk ter beschikking te stellen van de Belgische Staat zonder voorwerp met betrekking tot de documenten/bestanden die inmiddels reeds ontzegeld en ter beschikking werden gesteld van de Belgische Staat, en voor het overige ongegrond;
- wijst de tegenvordering om toestemming te verlenen om de gegevens in het bezit van de Belgische Staat te ontzegelen, af als ongegrond;
- wijst de in ondergeschikte orde gestelde tegenvorderingen af als ongegrond;

Verzendt de zaak voor het overige (zie randnummer 4.5. hogerop in dit vonnis) naar de bijzondere rol met het oog op verdere instaatstelling.

Houdt de beslissing omtrent de kosten van het geding aan.

Het is tegen dat vonnis dat de appellant hoger beroep heeft ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1. De vordering van de appellant

De appellant vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Onderhavige zaak samen te voegen met de zaak voor uw hof gekend onder rolnummer 2023/AR/0264 (zie: I BETREFFENDE HET BEROEP GERICHT TEGEN HET Ib. (voorheen I.)) Het hoger beroep van de conculant ontvankelijk en gegrond te verklaren,

Het bestreden vonnis dd. 7 september 2022 gewezen door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, sectie burgerlijke rechtbank, zesde burgerlijke kamer, gekend onder AR

nr. 19/2644/A derhalve te vernietigen en opnieuw recht te doen als volgt.

IN HOOFDORDE, met betrekking tot de initiële vorderingen van geïntimeerden te oordelen:

- dat de digitale gegevens van vóór 01.01.2016 onterecht verzegeld werden en dat de ICT-diensten van concluant dienen te worden toegelaten deze gegevens vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten;
- dat ook de digitale gegevens vanaf 01.01.2016 onterecht verzegeld werden en dat de ICT-diensten van concluant dienen te worden toegelaten deze gegevens vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten, met uitzondering van de records 4-5 en 12-38 beschreven in punt V.4.3.2 De digitale documenten en briefwisseling'
- Dat de fysieke gegevens die geïntimeerden als vertrouwelijk hebben aangemerkt dienen ontzegd te worden.

IN ONDERGESCHIKTE ORDE te oordelen

- dat concluant moet toegelaten worden een beknopt onderzoek te doen om de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van advocaten te beoordelen;
- dat alleen de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van advocaten kan ingeroepen worden door geïntimeerden;
- dat concluant moet toegelaten worden een beknopt onderzoek te doen om de bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim van accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen te beoordelen;
- In meer ondergeschikte orde: dat de ICT-diensten van concluant worden toegelaten de categorieën waarin het lb. geen sluitend oordeel geveld heeft, vrij te geven met het oog op onderzoek door de taxatiediensten.

De geïntimeerden gezamenlijk te verwijzen in de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding, zowel in eerste aanleg als in hoger beroep, aan de zijde van de Belgische Staat begroot op het basisbedrag voor de niet in geld waardeerbare vordering op 1.800,00 euro.

Minstens voor recht te willen vaststellen dat er geen reden is om de maximale rechtsplegingsvergoeding toe te kennen aan geïntimeerden.

3.2. De vordering van de eerste tien geïntimeerden

De eerste tien geïntimeerden vragen in hoger beroep aan het hof om:

- In elk geval, alvorens recht te doen: onderhavige zaak met rolnummer 2023/AR/264 uit hoofde van samenhang samen te voegen met de zaak hangende voor Uw Rechtbank gekend onder het rolnummer 2023/AR/1548, zoals reeds gevraagd door de Belgische Staat en het In., ten einde deze samen te berechten.
- In hoofddorde het hoger beroep van de Belgische Staat af te wijzen als ongegrond en aldus het bestreden vonnis te bevestigen en:
 - te bevestigen dat alle documenten die dateren van vóór 1 januari 2016, en die door de Belgische Staat zijn meegenomen tijdens de fiscale visitaties van 2 en 3 april 2019, in principe niet binnen het temporeel toepassingsgebied van de fiscale controle vallen en moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek.
 - te bevestigen dat de door de tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte correspondentie van en naar dragers van het beroepsgeheim, zoals advocaten, accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen, alsook (geannoteerde) adviezen en rapporten van deze personen, en nota's van een telefoongesprek of een vergadering met deze personen, die door de Belgische Staat zijn meegenomen tijdens de fiscale visitaties van 2 en 3 april 2019, overeenkomstig artikel 6 en 8 EVRM en de nationale toepasselijke bepalingen (waaronder artikel 334 WIB 92) beschermd zijn als vertrouwelijke documenten en moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek.
 - te bevelen dat de documenten en gegevens die werden verkregen in het kader van de uitgevoerde fiscale controles van 2 en 3 april 2019 en die overeenkomstig artikel 6 en 8 EVRM en de toepasselijke nationale bepalingen (waaronder artikel 334 WIB 92) beschermd zijn als

vertrouwelijke documenten of buiten het temporeel toepassingsgebied van de fiscale controle vallen, moeten worden teruggegeven aan Geïntimeerden en alle kopieën moeten worden vernietigd.

- De vorderingen van de Belgische Staat tot het voeren van een beknopt onderzoek van de door de Tuchtoverheden als vertrouwelijk aangemerkte gegevens ongegrond te verklaren.
- de vordering van de Belgische Staat tot vrijgave van gegevens waarover het In. zou hebben nagelaten te oordelen ongegrond te verklaren.
- de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding en de bijdragen aan het Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand.

In ondergeschikte orde:

- Indien uw Hof zou oordelen dat de gegevens van vóór 1 januari 2016 toch het voorwerp hadden moeten uitmaken van een filtering, te bevestigen dat de onderzoeksbevoegdheden van de administratie voor deze periode intussen verjaard zijn, en deze documenten derhalve moeten worden geweerd uit het fiscaal onderzoek en een filtering in elk geval niet meer aan de orde kan zijn.
- Indien uw Hof zou oordelen dat de gegevens van vóór 1 januari 2016 toch zouden moeten worden gefilterd, en de onderzoeksbevoegdheden van de administratie voor deze periode niet verjaard zijn, Uw Hof de debatten zal laten heropenen teneinde partijen toe te staan te concluderen over de principes van de filtering.

3.3. De vordering van de elfde en twaalfde geïntimeerden

De elfde en twaalfde geïntimeerden vragen in hoger beroep aan het hof om:

- In hoofddorde: het hoger beroep van de Belgische Staat af te wijzen als ongegrond en aldus het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn onderdelen;
- In ondergeschikte orde: indien uw Hof de vordering van de Belgische Staat in ondergeschikte orde zou toestaan, de debatten te heropenen teneinde partijen toe te staan te concluderen over de principes van de filtering;
- In ieder geval: de kosten van beide aanleggen ten laste te leggen van de Belgische Staat, en dienvolgens de Belgische Staat te veroordelen tot de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan het (desgevallend geïndexeerde) basisbedrag voor een niet in geld waardeerbare vordering, op heden 1.800 euro.

3.4. De vordering van de dertiende geïntimeerde

De dertiende geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- het verzoek tot hoger beroep van de Belgische Staat toelaatbaar te verklaren en het In. tot het debat toe te laten;
- het verzoek tot hoger beroep van de Belgische Staat ongegrond te verklaren;
- in hoofddorde, te beslissen dat het aan het In. en de andere territoriaal bevoegde tuchtoverheden toekomt om, voor wat betreft de gegevens die onder het beroepsgeheim van accountants en/of belastingadviseurs zouden vallen, te oordelen over de vertrouwelijkheid van de documenten en correspondentie, die verzegeld werden;
- in ondergeschikte orde, aan de gerechtsdeurwaarder-sekwester te bevelen om de stukken en digitale bestanden, die het voorwerp hebben uitgemaakt van de verzegeling, vertrouwelijk aan de rechtbank over te maken samen met de bevinden van de bevoegde tuchtoverheden, en de beslissing over de vertrouwelijkheid van deze gegevens marginaal te toetsen aan het redelijkheidsbeginsel en zorgvuldigheidsbeginsel.

4. De betwistingen en hun beoordeling

4.1. Over de samenvoeging van de zaken en de afstand van het hoger beroep tegen het I.

Op de openbare terechtzitting van 28 mei 2024 heeft de appellant verklaard om in de zaak met rolnummer 2023/AR/264 afstand te doen van zijn hoger beroep in zoverre het gericht was tegen het I. Het In., zoals hoger vermeld de rechtsopvolger van het I., heeft daarop die afstand aanvaard. Er is geen betwisting over dat het hoger beroep van de appellant tegen het In., hier de dertiende geïntimeerde genoemd (rolnummer 2023/AR/1548) ontvankelijk is ingesteld (het bestreden vonnis was niet betekend).

Waar alle partijen de samenvoeging vragen, ligt aan het hof het gehele geschil voor zoals het in eerste aanleg gevoerd werd tussen dezelfde partijen in dezelfde hoedanigheden.

Er is in die omstandigheden geen reden om afzonderlijke kosten te regelen in de procesverhouding tussen de appellant en het I., nu het In., de dertiende geïntimeerde, als rechtsopvolger de plaats inneemt van het I. als procespartij.

4.2. Over de mogelijkheid voor de appellant om toegang te krijgen tot de documenten die dateren van vóór 2016

Zoals in het feitenrelaas uiteengezet heeft de appellant ook gegevens meegenomen die dateren van vóór 1 januari 2016 (in het bijzonder door kopienamen van digitale bestanden) die toen verzegeld werden, maar ondertussen nog steeds niet ontzegeld werden. Op dat moment was door de appellant nog geen bericht gestuurd tot uitbreiding van de onderzoekstermijn inzake de vennootschapsbelasting naar de jaren voorafgaand aan 2016; dat zou pas later gebeuren (zie verder nog).

De appellant vraagt aan het hof om ten gronde te oordelen, niettegenstaande wat de kortgedingrechter in dat verband besliste, dat hij gerechtigd is kennis te nemen van de documenten die op 2 en 3 april 2019 werden verzegeld die dateren van vóór 2016. De appellant steunt die stelling op diverse argumenten die het hof hierna ontmoet.

4.2.1. De appellant laat gelden dat hij vanaf het begin ook een btw-onderzoek aan het voeren is naar de eerste tien geïntimeerden en dat uit de afwezigheid van het juridisch begrip onderzoekstermijn in de btw-regelgeving, volgt dat de administratie op het vlak van de btw principieel steeds een onderzoek over de laatste 7 jaar mag voeren.

Beoordeling

Wat betreft de inkomstenbelastingen houden de bepalingen van artikel 333, 2^{de} lid WIB 92 in dat, in de regel, zijnde zonder dat er aanwijzingen van fraude zijn en, indien dat wel het geval is, daarover voorafgaand kennis werd gegeven, slechts documenten ter inzage en onderzoek beschikbaar zijn binnen de periode van drie jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd. Voor een onderzoek dat op 2 april 2019 werd gevoerd, betekent dit dat slechts de jaren 2019, 2018, 2017 en 2016 (aanslagjaren 2020, 2019, 2018 en 2017) kunnen onderzocht worden. Dat is een regel die tot rechtsbescherming van de belastingplichtige strekt. Uit het feit dat de uitbreiding van de onderzoekstermijn op de manier beschreven in artikel 333, 3^{de} lid WIB 92 op straffe van nietigheid moet gevolgd worden, blijkt dat het om fundamentele rechten gaat. De stelling van de appellant als zou het feit dat een onderzoek tegelijk de inkomstenbelastingen en de btw betreft, toelaten toch onderzoek te voeren naar gegevens uit de periode voorafgaand en dus buiten die wettelijk beperkte onderzoekstermijn, kan bezwaarlijk worden bijgetreden. Bij gebrek aan wettelijke basis op onrechtstreekse manier (bij wijze van onderzoek m.b.t. de btw) toch onderzoek voeren wat de inkomstenbelastingen betreft, is een vorm van machtsafwenning. Machtsafwenning veronderstelt een oneigenlijk gebruik van macht om een ander doel te bereiken dan waarvoor een bevoegdheid is verleend. Waar de mogelijkheid om onderzoeksdaden te stellen in een uitgebreide periode ingeval van fraude zonder kennisgeving voorafgaand aan het uitvoeren van dat onderzoek, slechts voorzien is met het oog op het vaststellen van de belasting op de toegevoegde waarde,

kan die mogelijkheid niet gebruikt worden om in die uitgebreide periode een onderzoek te voeren met het oog op het vaststellen van de inkomstenbelastingen. Om de praktijk die de appellant verdedigt mogelijk te maken, zou de wetgever moeten tussenkomen.

Het arrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 2015 in de zaak met rolnummer F.12.0029.N, waarnaar de appellant verwijst, gaat uitsluitend over btw en bevestigt enkel dat de administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking slechts moet doen voorafgaandelijk aan de vordering van de belasting die op de aanvullende termijn betrekking heeft. Die stelling is hier niet betwist, maar heeft geen betrekking op de verhouding van de onderzoekstermijn met betrekking tot de btw op de onderzoekstermijn wat de inkomstenbelastingen betreft. Ook de verwijzing door de appellant naar het arrest nr. 5/2017 van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2017 is niet pertinent. Het Grondwettelijk Hof heeft in dat arrest immers slechts geoordeeld dat geen onverantwoord onderscheid bestaat tussen belastingplichtigen die zich het voorwerp weten van een onderzoek naar dezelfde belastbare handelingen, waarbij de ene het voorwerp is van een onderzoek door de administratie bevoegd voor de inkomstenbelasting, en de andere het voorwerp is van een onderzoek waarbij de administratie bevoegd voor de btw betrokken is.

4.2.2. De appellant stelt verder, onder verwijzing naar Cass. 30 mei 2022 (F. 19.0006.N), dat het enkele feit dat documenten dateren van vóór de onderzoekstermijn, niet uitsluit dat ze zonder voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking overeenkomstig artikel 333, derde lid WIB 92, kunnen worden aangewend om inkomsten vast te stellen betreffende een belastbaar tijdperk dat zich in die onderzoekstermijn bevindt.

Beoordeling

Dat principe zoals door het Hof van Cassatie erkend, is in die zin logisch omdat het vanzelf spreekt dat rechtshandelingen, zoals contracten, uitwerking hebben voor de toekomst en dus ook voor mogelijks (zelfs vele) jaren na het (op)stellen ervan. Wanneer die latere jaren onderzocht worden, kan de voorlegging aan de belastingadministratie van dergelijke documenten niet geweigerd worden op grond van het enkele feit dat ze dateren uit een periode voorafgaand aan de onderzoekstermijn. De eerste tien geïntimeerden antwoorden hier nochtans met reden op dat dat principe geen rechtsgrond biedt voor een algemene vrijgave (ontzegeling) van alle documenten die van vóór 1 januari 2016 dateren en dat de wijze om dat principe te eerbiedigen erin bestaat dat de administratie, de belastingplichtige gewoon vraagt om die stukken voor te leggen.

4.2.3. Minstens beroept de appellant er zich op dat hij ondertussen, namelijk op 22 december 2020, aan vier van de tien eerste geïntimeerden een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn verzonden heeft (zie het feitenrelaas). Hij stelt dat het onderzoek vanaf die datum ook de aanslagjaren 2015 en 2016 omvat en dus ook de inkomstenjaren 2014 en 2015, waardoor hij voor die jaren inzagerecht heeft.

De appellant ontkent dat hij ooit zijn akkoord zou gegeven hebben om enkel de documenten vanaf 1 januari 2016 in het onderzoek te betrekken. Ook de (hogerop vermelde) brief van 17 mei 2019 zou niet in die zin kunnen worden opgevat omdat daarmee slechts tijdelijk een onderhandelingspositie zou zijn ingenomen om uit de impasse te geraken.

Subsidiair vraagt de appellant om de filtering te bevelen van de gegevens die van vóór 2016 dateren.

Beoordeling

Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen gaf de appellant tijdens de visitatie van 2 en 3 april 2019 zelf expliciet aan dat de controle betrekking had op de periode vanaf 1 januari 2016 (zie het pv van gerechtsdeurwaarder V.D.S. van 3 april 2019 (hun stuk 8), waar staat: De heer D.B. deelt mee dat de periode van kopie van data de periode van 01/01/2016 tot en met 02/04/2019 betreft). Dat wordt geacht met de werkelijkheid overeen te stemmen. Tegen die achtergrond laten de eerste tien geïntimeerden met reden gelden dat het in strijd zou zijn met het doelgebonden karakter van een fiscaal onderzoek (hier een fiscale visitatie) dat tijdens zo'n onderzoek in het algemeen gegevens zouden kunnen geraadpleegd worden die niet op de onderzochte periode betrekking hebben. De voorleggingsplicht die de

belastingplichtige op grond van de artikelen 315 e.v. WIB 92 en 60 e.v. WBTW heeft, is in diezelfde mate beperkt. Dat dit kan betekenen dat stukken die dateren van vóór de onderzoeksperiode toch kunnen moeten worden voorgelegd, met name omdat ze invloed hebben op de fiscale toestand in de latere, onderzochte periode, doet daar niets van af; dat zijn op zich stukken in de zin van artikel 315 WIB 92 die nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te kunnen bepalen. Dat opent voor de appellant evenwel nog niet het recht om alle stukken uit de periode voorafgaand aan de onderzoeksperiode te laten voorleggen.

Bovendien heeft de appellant zich zelf naderhand, namelijk in zijn brief van 17 mei 2019 akkoord verklaard om de gegevens van vóór 2016 niet te analyseren en niet te consulteren. Zoals in het feitenrelaas vermeld, schreef de appellant toen immers het volgende: De administratie gaat in dat verband akkoord om de (digitale) documenten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan 1/1/2016 af te zonderen en opnieuw te verzegelen. Deze verzegelde informatie wordt niet geanalyseerd, noch geconsulteerd maar blijft aanwezig in de kantoren van de administratie.

Waar de appellant inroept dat het om een tijdelijk ingenomen onderhandelingspositie ging om toen uit de impasse te geraken, vindt het hof daarvoor geen objectieve steun in het dossier.

In de mate de appellant toen aangaf dat hij de documenten van vóór 2016 wel nog in zijn bezit zou houden, kan worden vermoed dat hij daarmee al in gedachten had dat het naderhand (eventueel) uitbreiden van de onderzoekstermijn wat de inkomstenbelastingen betreft, toegang zou verschaffen tot die documenten die uit de uitgebreide (toen nog uit te breiden) onderzoekstermijn dateren. In dat verband moeten de eerste tien geïntimeerden nochtans worden bijgetreden waar zij stellen dat een dergelijke uitbreiding van de onderzoekstermijn, niet kan beletten dat het verzegeld meenemen van die documenten voor een periode die op dat moment niet onderzocht mocht worden een schending is van de wettelijke beperking van de onderzoekstermijn. De wettelijke mogelijkheden en beperkingen wat betreft het meenemen van documenten en van het kopiëren ervan, ook van digitale bestanden, moet immers beoordeeld worden op het moment van het uitoefenen van de controle. De praktijk die de appellant hier verdedigt, zou toelaten dat zijn controleagenten (met het oog op een onderzoek naar de inkomstenbelastingen) op elk moment een kopie kunnen maken van alle (papieren, maar ook digitale) bestanden en de bestanden die van voorafgaand aan de (normale) onderzoekstermijn dateren, zouden afzonderen en verzegelen om er later nog gebruik van te kunnen maken, op voorwaarde dat er aanwijzingen van fraude zijn en voorafgaand aan de inzage een kennisgeving van uitbreiding van de aanslag- en onderzoekstermijn wordt verstuurd.

Met reden laten de eerste tien geïntimeerden ook gelden dat niets de appellant kon beletten om na het versturen van de berichten tot uitbreiding van de onderzoekstermijn het onderzoek voor de jaren van die uitgebreide termijn gewoon uit te voeren. Het hof kan trouwens slechts vaststellen dat de appellant dat ook gedaan heeft. De appellant heeft immers voor die jaren diverse vragen om inlichtingen verstuurd en daarop vanwege de betrokken geïntimeerden telkens antwoord gekregen. In het bijzonder heeft de appellant aan de betrokken geïntimeerden gevraagd om (al) hun boekhoudkundige stukken voor de betreffende extra jaren voor te leggen. Door daaraan gevolg te geven hebben die geïntimeerden alle boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van hun belastbare inkomsten te bepalen voorgelegd, zijnde de stukken waarvoor de overleggingsplicht op grond van de artikelen 315 e.v. WIB 92 geldt. De appellant heeft op geen enkel ogenblik ingeroepen dat de betrokken geïntimeerden niet volledig aan de vraag tot voorlegging van die stukken voldaan hebben. Tegen die achtergrond moet zelfs besloten worden dat elke vraag van de appellant om nog inzage te krijgen in de stukken die dateren van vóór 2016 zonder voorwerp geworden is en ook daarom ongegrond is.

Hetzelfde vloeit voort uit het feit dat de appellant al is overgegaan tot taxatie voor de periode voorafgaand aan 2016 en (vooral) dat de termijnen om nog een aanslag te kunnen vestigen voor die periode ondertussen al geruime tijd overschreden zijn.

Aan de vordering van de appellant om kennis te nemen van de documenten die op 2 en 3 april 2019 werden verzegeld die dateren van vóór 2016 kan dan ook geen gevolg gegeven worden.

Het bestreden vonnis moet op dat punt dan ook worden bevestigd.

4.3. Over de vraag of de eerste tien geïntimeerden, die zelf geen houder van een beroepsgeheim zijn, het beroepsgeheim kunnen doen gelden en, zo ja, over de omvang van het beroepsgeheim en de relatie met vertrouwelijkheid

4.3.1. Samengevatte weergave van de grieven, middelen en argumenten van de appellant

In wezen blijkt het standpunt van de appellant – uitgedrukt in hoofdorde, subsidiaire en verdere ordes – goed uit zijn hoger weergegeven petitiem.

De appellant roept in eerste orde in dat artikel 334 WIB 92 het laten gelden van het beroepsgeheim uitsluitend toekent aan iemand die geheimhoudingsplichtig is, met name enkel aan rechtssubjecten voor wie een beroepsgeheim bestaat waarvoor zij bij schending gestraft kunnen worden op grond van artikel 458 Sw. Aangezien de eerste tien geïntimeerden slechts geheimgerechtigden zijn (omdat zij gerechtigd zijn erop te rekenen dat hetgeen ze toevertrouwd hebben aan geheimhoudingsplichtigen door deze laatsten niet publiek gemaakt wordt) en dus niet kunnen gestraft worden wegens schending van het beroepsgeheim, zouden zij het beroepsgeheim niet kunnen laten gelden in de zin van artikel 334 WIB 92.

De appellant stelt dat de invulling die de geïntimeerden aan artikel 334 WIB 92 geven op praktische problemen stuit omdat slechts de tuchtoverheid van de geheimhoudingsplichtige bevoegd is, waardoor in het geval een belastingplichtige beroep heeft gedaan op meerdere geheimhoudingsplichtigen tal van tuchtoverheden, ook geografisch verspreid, zouden moeten tussenkomen om te beslissen over het al dan niet gedekt zijn van documenten door het beroepsgeheim.

De appellant stelt dat de rechtspraak heeft vastgelegd dat het beroepsgeheim van geheimhoudingsplichtigen voldoende gerespecteerd wordt indien het onderzoek naar hun fiscale toestand gebeurt op een manier dat zij de identiteit van hun cliënten afschermen.

De appellant laat ten overvloede gelden dat rechtsonderhorigen ervoor zouden kunnen kiezen om gegevensdragers met vertrouwelijke informatie in het bezit van hun geheimhoudingsplichtigen te laten, zodat de vertrouwelijke informatie effectief beschermd wordt door het beroepsgeheim.

De appellant stelt verder dat het niet onontbeerlijk is om de beoordeling over de bruikbaarheid van bepaalde documenten over te laten aan de tuchtoverheden. De hoven en rechtbanken zouden die bevoegdheid zelf kunnen uitoefenen in het kader van het beslechten van betwistingen over de toepassing van de belastingwet. Waar de geïntimeerden verwijzen naar een arrest van het hof van beroep Antwerpen van 7 september 2021 waarin de stafhouder opdracht kreeg om te beslissen over de bruikbaarheid van documenten door de belastingadministratie, stelt de appellant dat er tegen een cassatievoorziening is ingesteld. De appellant betwist in elk geval dat het hof de bevoegdheid met betrekking tot de vertrouwelijkheid aan de stafhouder kon overlaten zonder vast te stellen dat de stafhouder bevoegd is op grond van artikel 334 WIB 92 (wat de appellant hier betwist om de hoger vermelde redenen, namelijk omdat de eerste tien geïntimeerden zelf geen geheimhoudingsplichtigen zijn, zoals ook bij het betreffende arrest het geval was). De appellant leidt er uit af dat het Antwerpse hof de stafhouder heeft aangesteld als een soort gerechtsdeskundige, zodat zou moeten geoordeeld worden dat deze aan het hof slechts een advies kan verlenen waarover het hof nog zelf moet oordelen.

De appellant roept verder in dat de invulling van de bescherming door artikel 334 WIB 92 niet passend is om ingeroepen te worden door geheimgerechtigden in fiscale controles. De vereiste waarborgen uit hoofde van artikel 6 en 8 EVRM, zouden immers niet overeenkomen met de verstrekte waarborgen uit hoofde van artikel 334 WIB 92.

De appellant laat opmerken dat artikel 334 WIB 92 ook tal van beroepsbeoefenaars beschermt die niet tussenkomen in het recht van verdediging (waarop art. 6 EVRM betrekking heeft). Zelfs als het recht van verdediging zo ruim mogelijk zou moeten worden ingevuld, en ook juridische adviezen van andere

geheimhoudingsplichtigen dan advocaten moeten worden beschermd, dan nog zijn volgens de appellant de waarborgen die artikel 334 WIB 92 biedt te ruim in de zin dat het beroepsgeheim voor veel meer beroepen bestaat dan enkel de juridische beroepen.

Subsidiair stelt de appellant dat, bij gebrek aan bepaling in het btw-wetboek die vergelijkbaar is met artikel 334 WIB 92, de regeling waarbij de toetsing zou moeten gebeuren door de tuchtoverheid niet bestaat en dus niet kan toegepast worden wat de toepassing van de btw betreft.

Ook in hoofddorde stelt de appellant nog dat, nu geen beroep mogelijk is op het beroepsgeheim (zie hoger), de geïntimeerde zich (slechts) kunnen beroepen op de artikelen 6 en 8 EVRM (die rechtstreekse werking hebben) voor wat betreft bescherming uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel, maar dat de Belgische wetgever geen invulling geeft aan die bescherming. Het vertrouwelijkheidsbeginsel moet dan, volgens de appellant, op dezelfde manier ingevuld worden als door het Hof van Justitie in de arresten Akzo Nobel en AM& S.

De appellant roept ook in dat het niet passend is om op dezelfde manier invulling te geven aan het beroepsgeheim van advocaten zoals het geldt inzake de meldingsplicht van fiscale constructies.

Concreter stelt de appellant dat uit die rechtspraak in zaken van mededinging (AM& S en Akzo Nobel) blijkt dat er drie categorieën van documenten zijn die de bescherming van vertrouwelijkheid kunnen genieten, namelijk:

1. geschreven briefwisseling uitgaande van een advocaat naar zijn cliënt uitgewisseld na het opstarten van een administratieve procedure;
2. eerdere briefwisseling die betrekking heeft op het onderwerp van de desbetreffende administratieve procedure;
3. de interne / voorbereidende nota's die het advies van de advocaat rapporteert of herneemt, met als specifiek doel om de verdediging van de cliënt te organiseren.

Wat de eerste categorie betreft, zou het volgende door de rechtsonderhorige moeten aangetoond worden:

1. De briefwisseling moet dateren van na het begin van de administratieve procedure;
2. De briefwisseling moet gebeurd zijn met een onafhankelijk advocaat;
3. De briefwisseling moet zijn gebeurd in het kader en ten behoeve van de rechten van verweer van de cliënt van de onafhankelijke advocaat.

Alleen als aan die voorwaarden cumulatief voldaan is, dan zou de briefwisseling bescherming genieten van de vertrouwelijkheid van de briefwisseling met advocaten.

Met betrekking tot de tweede categorie (de eerdere briefwisseling die verband houdt met het voorwerp van een dergelijke procedure) zou het volgende moeten aangetoond worden door de rechtsonderhorige:

1. De briefwisseling moet gebeurd zijn met een onafhankelijk advocaat;
2. De briefwisseling moet verband houden met het voorwerp van een dergelijke procedure;
3. De briefwisseling moet zijn gebeurd in het kader en ten behoeve van de rechten van verweer van de cliënt van de onafhankelijke advocaat.

Wat de derde categorie betreft, stelt de appellant dat volgens het Hof van Justitie, vóór het Akzo Nobel-arrest, interne nota's enkel bescherming genoten indien ze:

- ofwel de inhoud van briefwisseling met een onafhankelijk advocaat weergeven;
- ofwel zijn opgesteld om in die vorm aan een onafhankelijke advocaat te worden gezonden.

In het Akzo Nobel-arrest, zo stelt de appellant, voegt het Hof van Justitie hieraan toe dat er ook bescherming wordt verleend aan de interne nota's die zijn opgesteld met het uitsluitende doel om in het kader van de uitoefening van de rechten van de verdediging juridisch advies aan een advocaat te vragen. Het enkele feit dat met een advocaat over een document is gesproken, kan daarentegen niet volstaan om

daaraan deze bescherming te verlenen..

Wat betreft de interne nota's verduidelijkt het Akzo Nobel-arrest verder, zo stelt de appellant, dat het niet is omdat een onafhankelijke advocaat bij een bepaald project/programma betrokken is, dat daarom aan alle documenten die in het kader van een dergelijk project/programma zijn opgesteld automatisch de bescherming van de vertrouwelijkheid wordt verleend.

Op grond daarvan leidt de appellant alvast af dat alleen bescherming kan worden verleend wanneer er sprake is van een advocaat die voldoende onafhankelijk is om, in het overwegend belang van de rechtspleging, de door zijn cliënt benodigde rechtskundige bijstand te verlenen.

Daar waar de eerste twaalf geïntimeerden verwijzen naar het standpunt van het Grondwettelijk Hof aangaande de meldplicht van advocaten inzake anti-witwas, stelt de appellant dat daarin de bescherming wordt erkend van de gegevens die een advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, ook in het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, en van het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding.

Op basis van het Akzo Nobel-arrest stelt de appellant dat, als het begrip wezenlijke activiteiten correct geïnterpreteerd wordt, de bescherming die het Grondwettelijk Hof verleent aan het beroepsgeheim van advocaten inzake meldplicht inzake anti-witwas, gelijk is aan de bescherming uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel voor briefwisseling met advocaten van na het begin van de administratieve procedure, en dus deze van de hoger vermelde eerste categorie.

Voor wat betreft briefwisseling met een advocaat die dateert van vóór het begin van de administratieve procedure (de tweede categorie), voegt het Hof van Justitie volgens de appellant nog een voorwaarde toe, met name dat, om bescherming te genieten uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel ook zou moeten bewezen zijn dat de adviezen, rechtsposities,... die gevraagd zijn aan een onafhankelijk advocaat ook verband houden met het voorwerp van de procedure. De appellant stelt dat in de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van advocaten inzake anti-witwas, deze voorwaarde niet toegevoegd is nu bij de meldplicht er geen sprake is van briefwisseling met advocaten die dateert van voor of na het begin van een administratieve procedure.

Voor wat betreft documenten die niet de letterlijke inhoud van briefwisseling met advocaten bevatten, stelt de appellant dat het Hof van Justitie ook nog een voorwaarde toevoegt: om bescherming te genieten uit hoofde van het vertrouwelijkheidsbeginsel moet dan niet alleen bewezen zijn dat de juridische adviezen, rechtsposities,... die gevraagd zijn ook verband houden met het voorwerp van de procedure, maar ook worden aangetoond dat deze documenten zijn opgesteld met het uitsluitende doel om juridisch advies te vragen aan een advocaat.

Ook hier, zo stelt de appellant, houden de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van advocaten hier geen rekening mee.

De appellant stelt in het verlengde daarvan dat, als de artikelen 6 en 8 EVRM hier ingevuld worden zoals in de arresten Akzo Nobel en AM& S, dan alleen briefwisseling met advocaten beschermd wordt en dan een verschil gemaakt moet worden tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure.

De appellant stelt daartoe dat het vertrouwelijkheidsbeginsel alleen geldt voor briefwisseling met advocaten.

De appellant stelt dat op basis van de zeventiende overweging van de considerans van richtlijn 91/308, blijkt dat de Europese wetgever de mogelijkheid verstrekt aan de lidstaten om de ontheffing van de meldplicht inzake anti-witwas niet alleen te implementeren voor advocaten, maar voor alle onafhankelijke juridische adviesvertrekkers met geheimhoudingsplicht (accountants, belastingadviseurs, bedrijfsrevisoren, notarissen). Omdat de Belgische wetgever van die mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt, maar ervoor koos om enkel te voorzien in een ontheffing van de meldplicht in hoofde van advocaten, wordt volgens de appellant naar Belgisch recht niet diezelfde bescherming uit hoofde van het beroepsgeheim erkend voor de

accountants van de dertiende geïntimeerde.

Wat betreft het beroepsgeheim verwijst de appellant naar de arresten van het Grondwettelijk Hof inzake meldplicht van 23 januari 2008, 24 september 2020 en 29 april 2021 die telkens alleen ontheffing van meldplicht voorzien voor advocaten, en niet voor accountants.

Ook inzake beroepsgeheim heeft het Grondwettelijk Hof (toen nog het Arbitragehof), zo stelt de appellant, in het arrest van 27 maart 1996 geoordeeld dat het geen discriminatie vormt dat accountants (ook al vallen zij onder het beroepsgeheim) niet aan een bijzondere procedure worden onderworpen met betrekking tot het af luisteren van telecommunicatie, waarbij in overweging werd genomen dat de artsen en advocaten (wel) noodzakelijk zijn om de rechten van de verdediging en het recht op eerbiediging van het privéleven in zijn meest persoonlijke aspect ten volle te vrijwaren. De appellant leidt daaruit af dat de rol die de advocaat speelt in het kader van artikel 6 EVRM zwaarwichtiger is dan de rol van de andere juridische adviesverstrekkers, waaronder de accountants.

Waar de dertiende geïntimeerde verwijst naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 15 september 2022 betreffende de driemaandelijks meldingsplicht in geval van marktklare constructies inzake mededingingsrecht, laat de appellant gelden dat daar inderdaad overwogen wordt dat er ook ontheffing van meldplicht moet voorzien worden voor alle intermediairs die gehouden zijn tot artikel 458 Sw., dus ook de accountants, maar dat de ontheffing van de driemaandelijks meldplicht in geval van marktklare constructies in hoofdte van de accountant zelf, door het Grondwettelijk Hof verantwoord wordt door de verlegging van die meldplicht naar de belastingplichtige. Aangezien het hier ook de belastingplichtige zelf is die de vertrouwelijkheid laat gelden zou het beroepsgeheim van de accountants, volgens diezelfde principes, niet verhinderen dat de eerste tien geïntimeerden zelf de briefwisseling met hun accountants voorleggen, wanneer de fiscale wet hen daartoe verplicht. Aan de documenten van accountant kan volgens de appellant dus eventueel vertrouwelijkheid kleven, maar geen beroepsgeheim. Wat betreft de vraag of hier het vertrouwelijkheidsbeginsel, zoals bedoeld in de arresten Akzo Nobel en AM& S, ook kan toegepast worden voor de accountants en de andere juridische adviesverstrekkers met geheimhoudingsplicht, stelt de appellant dat de enige andere rechtstak, die hij kent, die effectief ook bij wet bescherming van de vertrouwelijkheid voorziet zonder dat het overheidsonderzoek verricht wordt bij een geheimhoudingsplichtige, het mededingingsrecht is. Voor het overige zijn de appellant noch Belgische, noch communautaire rechtsgronden bekend die het vertrouwelijkheidsbeginsel voor briefwisseling met accountants erkennen bij overheidsonderzoeken in hoofdte van niet-geheimhoudingsplichtigen.

De appellant ontkent niet dat redenering van de onherstelbare schade aan het recht van verdediging naar ieder mogelijk juridisch advies, zelfs deze die niet verstrekt worden door geheimhoudingsplichtigen, getransponeerd kan worden. Maar, omdat de appellant, zo stelt hij, ook handelt in het openbaar belang, moet volgens hem het recht van verdediging afgewogen worden tegen zijn fiscale onderzoeksbevoegdheden.

De appellant vraagt dan ook aan het hof om zijn onderzoeksbevoegdheden (bij niet-geheimhoudingsplichtigen) enkel in te perken in de mate dat het fiscaal onderzoek zich richt op communicatie met advocaten. Wanneer de communicatie met alle geheimhoudingsplichtigen zou moeten worden uitgefilterd, zou er sprake zijn van ongeoorloofde uitholling van de onderzoeksbevoegdheden van de belastingadministratie.

Wat betreft het verschil tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure, heeft het hof hierboven al de achtergrond van de stelling van de appellant weergegeven. De appellant benadrukt dat het onderscheid dat het Hof van Justitie maakt tussen briefwisseling van vóór het begin van de administratieve procedure, en briefwisseling van na het begin van de administratieve procedure, niet aan de orde is inzake de meldplicht van advocaten omdat daar geen sprake is van een administratieve procedure, terwijl dat hier wel het geval is, met name de visitaties van 2 en 3 april 2019 waarvan de onderzoeksresultaten het voorwerp uitmaken van de huidige procedure.

Concreet, en dus bij wijze van samenvattende stellingname, stelt de appellant dat niet kan worden ingestemd met het als vertrouwelijk bestempelen (en dus niet voor de appellant toegankelijk maken) onder

categorie B van alle bestanden die ofwel briefwisseling uitmaken met advocaten, ofwel forwards zijn van e-mails van advocaten en dus letterlijk de inhoud van briefwisseling met advocaten weergeven. Er zou een verfijning moeten plaatsvinden door van de eerste tien geïntimeerden het bewijs te vragen dat die documenten en briefwisseling juridische adviezen, of minstens het bepalen van een rechtspositie betreffen. Omdat de bestreden datacaptatie tijdens een visitaties van 2 en 3 april 2019 plaatsvond, zouden de eerste tien geïntimeerden ook nog moeten bewijzen dat die juridische adviezen en/of, die hulp bij het bepalen van een rechtspositie, verband houden met het voorwerp van de (hier betwiste) fiscale controle.

De appellant stelt verder dat, wat betreft de fysieke documenten, de eerste tien geïntimeerden ook een aantal documenten ten onrechte onder categorie B gecatalogeerd hebben omdat ze geen briefwisseling met advocaten uitmaken, en ook niet de inhoud van briefwisseling met advocaten weergeven. De appellant stelt dat dergelijke documenten weliswaar ook bescherming kunnen genieten, maar dan moet volgens hem wel voldaan zijn aan de bewijslast dat die documenten uitsluitend zijn opgesteld om te vragen om juridisch advies, of om hulp bij het bepalen van een rechtspositie, te vragen die verband houden met het voorwerp van de betwiste fiscale controle.

Wat betreft de andere categorieën C1, C2, C3, met name wat betreft de accountants, bedrijfsrevisoren en notarissen, vraagt de appellant de integrale vrijgave. Hij stelt dat niet voldaan is aan de bewijslast die het Hof van Justitie vooropstelt, met name omdat er geen sprake is van briefwisseling met een onafhankelijke advocaat.

Vervolgens gaat de appellant onder de randnummers V.4.3.1. en V.4.3.2. op de pagina's 45 tot 48 van zijn conclusie meer in detail in op hoe daaraan invulling zou moeten worden gegeven. Hij verduidelijkt daarin onder andere dat hij ondertussen van de eerste tien geïntimeerden een lijst (stuk 51 app.) ontvangen heeft waarin voldoende duidelijk is aangetoond met betrekking tot 8.854 digitale bestanden dat deze briefwisseling of documenten betreffen die zijn uitgewisseld met advocaten, maar dat de eerste tien geïntimeerden nog bijkomend moeten bewijzen dat de bestanden zijn uitgewisseld in het kader van het recht van verdediging én dat ze verband houden met het voorwerp van de onderhavige procedure.

4.3.2. Beoordeling door het hof

4.3.2.1. Wetgevend kader

Het past vooraf de betrokken bepalingen in herinnering te brengen.

Artikel 334 WIB 92 luidt als volgt:

Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.

Het basisartikel waarnaar in artikel 334 WIB 92 verwezen wordt, is artikel 315 WIB 92 waarvan de tekst (in de versie die op 2 april 2019 gold) als volgt luidt (met onderstreping door het hof):

Eenieder die onderhevig is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners is verplicht de administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomst te bepalen.

De verplichting tot voorlegging:

1° omvat, voor rijksinwoners, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 307, § 1/1, eerste lid, vermelde rekeningen, levensverzekeringsovereenkomsten en juridische constructies;

2° strekt zich uit, voor vennootschappen, tot de registers van de aandelen en obligaties op naam, alsmede

tot de presentielijsten van de algemene vergaderingen;

3° omvat, voor rechtspersonen, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 307, § 1/3, vermelde juridische constructies;

4° omvat, voor de in artikel 307, § 1/4), vermelde belastingplichtigen, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 21, eerste lid, 13°, vermelde leningen.

Behoudens wanneer zij door het gerecht in beslag genomen zijn, of behoudens afwijking toegestaan door de administratie, moeten de boeken en bescheiden aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten kan worden vastgesteld, ter beschikking van de administratie worden bewaard in het kantoor, agentschap, bijhuis of elk ander beroeps- of privélokaal van de belastingplichtige waar die boeken en bescheiden werden gehouden, opgesteld of toegezonden, tot het verstrijken van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk.

Artikel 315bis WIB 92 regelt de voorleggingsplicht wat betreft de digitale bestanden en luidt als volgt (met onderstreping door het hof):

De natuurlijke personen en rechtspersonen die een beroep doen op een informaticasysteem of elk ander elektronisch apparaat om de boeken en bescheiden waarvan de voorlegging is voorgeschreven door artikel 315, geheel of ten dele, te houden, op te stellen, toe te zenden of te bewaren, zijn eveneens verplicht, op verzoek van de administratie, ter plaatse, de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten, ter inzage voor te leggen.

De op de informatiedragers geplaatste gegevens moeten in een leesbare en verstaanbare vorm ter inzage worden voorgelegd.

Wanneer de administratie hen erom verzoekt, zijn de in het eerste lid bedoelde personen verplicht op hun uitrusting en in bijzijn van de ambtenaren van de administratie, kopies te maken in de door die ambtenaren gewenste vorm van het geheel of een deel van voormelde gegevens, alsook de informaticabewerkingen te verrichten die nodig worden geacht om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen.

De bepalingen van artikel 315, derde lid, zijn van toepassing op de bewaring van de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook op de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten. In afwijking van deze bepalingen verstrijkt de bewaartermijn, ten aanzien van de gegevens met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van informaticasystemen of elk ander elektronisch apparaat, op het einde van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk waarin het in die gegevens omschreven systeem werd gebruikt.

De in dit artikel vermelde verplichtingen gelden eveneens wanneer de gegevens waar de administratie om verzoekt, zich digitaal in België of in het buitenland bevinden.

Artikel 319 WIB 92 regelt het recht om controle te doen in lokalen en wel als volgt:

Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen, tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend, vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen of de lokalen waar rechtspersonen hun werkzaamheden uitoefenen, zoals kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen, magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren enerzijds de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van de bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel en anderzijds de bovenbedoelde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en bescheiden die zich in de voornoemde lokalen bevinden, te onderzoeken.

De ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbrief, mogen, wanneer zij met dezelfde taak belast zijn, vrije toegang eisen tot alle andere lokalen, gebouwen, werkplaatsen of terreinen die niet bedoeld zijn in het eerste lid en waar werkzaamheden verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de rechter in de politierechtbank.

De voormelde ambtenaren, voorzien van hun aanstellingsbewijs, mogen door middel van de gebruikte uitrusting en met de bijstand van de personen als vermeld in artikel 315*bis*, derde lid, de betrouwbaarheid nagaan van de geïnformateerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, door inzonderheid de voorlegging ter inzage te vorderen van stukken die in het bijzonder zijn opgesteld om de op informatiedragers geplaatste gegevens om te zetten in een leesbare en verstaanbare vorm.

Er kan in dat verband gewezen worden op de volgende overweging van het Grondwettelijk Hof in zijn arrest 116/2017 van 12 oktober 2017 onder randnummer B.11.3. (met eigen onderstreping door het hof):

De bevoegde ambtenaren beschikken aldus, teneinde de verschuldigde belasting te kunnen bepalen, over ruime onderzoeksbevoegdheden en hebben het recht om tijdens de visitatie na te gaan welke boeken en stukken of bescheiden zich in de lokalen bevinden en ze te onderzoeken, zonder voorafgaandelijk om de voorlegging ervan te moeten verzoeken. Eenzinvolle interpretatie van de verplichting tot medewerking vereist dat de belastingadministratie niet afhankelijk is van de keuze van de belastingplichtige om te bepalen in welke documenten hij inzage verleent en dat de belastingplichtige zijn medewerking dient te verlenen om bijvoorbeeld gesloten kasten of kluizen te openen. De in het geding zijnde bepalingen laten de bevoegde ambtenaren evenwel niet toe om de inzage van de bedoelde boeken en stukken of bescheiden eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe nauwkeurig moeten omschrijven, wat niet het geval is.

Artikel 458 van het Strafwetboek luidt als volgt:

Geneesheren, heilkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet, het decreet of de ordonnantie hen verplicht of toelaat die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van een jaar tot drie jaar en een geldboete van honderd euro tot duizend euro of met een van die straffen alleen.

Artikel 6 EVRM bepaalt (relevante bepalingen voor de huidige betwisting):

1. [...] [B]ij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld.

[...]

2. Eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.

[...].

Artikel 6 EVRM beschermt dus het recht op een eerlijk proces. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel (GwH, 15 september 2022, arr.nr. 103/2022, randnr. B.48.2).

Waar artikel 6 EVRM betrekking heeft op strafvervolgingen, bestaat er geen betwisting over dat de principes ervan ook toepasselijk zijn op geschillen met betrekking tot belastingen waarbij de vaststelling van

die belastingen kan gepaard gaan met het opleggen van een administratieve sanctie (indien bepaalde voorwaarden voldaan zijn), wat hier het geval is.

Artikel 8 EVRM luidt als volgt:

Eenieder heeft recht op de eerbiediging van zijn privé leven, zijn familie – en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.

Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan met betrekking tot de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving nodig is in het belang van 's lands veiligheid, de openbare veiligheid, of het economisch welzijn van het land, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

4.3.2.2. Analyse door het hof

Terecht stellen de geïntimeerden dat de basis van het beroepsgeheim, zoals in artikel 334 WIB 92 bedoeld, ligt in fundamentele beginselen die in de artikelen 6 en 8 EVRM zijn neergelegd.

4.3.2.2.1. Over artikel 6 EVRM

Artikel 6 EVRM garandeert eenieder een recht op een eerlijk proces bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij wijze van algemeen rechtsbeginsel (GwH, 15 september 2022, arr.nr. 103/2022, randnr. B.48.2). Artikel 6 EVRM is hoe dan ook toch van toepassing in fiscale zaken, wanneer een rechtspleging leidt of kan leiden tot een straf in de zin van artikel 6 EVRM. Fiscaal-administratieve sancties, zoals proportionele boetes, hebben al gauw (mits bepaalde voorwaarden voldaan zijn) een strafrechtelijk karakter in de zin van die bepaling. Zelfs de theoretische mogelijkheid dat er een boete kan worden opgelegd, is volgens het EHRM al voldoende om een fiscaal geschil onder het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM te laten vallen (EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, Chambaz, www.echr.coe.int). Het is onbetwist dat de eerste tien geïntimeerden hier met betrekking tot het gevoerde onderzoek het risico lopen/liepen om een belastingverhoging met strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM op te lopen en dat op naam van drie van hen zelfs al (weliswaar door hen betwiste) aanslagen werden gevestigd waarbij boetes van 50 % op basis van artikel 444 WIB 92 en 200 % op basis van artikel 70 WBTW werden opgelegd.

Het staat buiten kijf dat artikel 6 EVRM hier toepasselijk is.

4.3.2.2.2. Over artikel 8 EVRM

Overeenkomstig artikel 8 EVRM heeft eenieder recht op respect voor correspondentie.

Die bescherming heeft niet enkel betrekking op strikt private correspondentie, maar ook in een aantal gevallen op professionele correspondentie, in het bijzonder wat betreft briefwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt (EHRM 9 april 2019, Altay vs. Turkije; EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88, Niemietz vs. Duitsland, randnrs. 32 en 37). Volgens het EHRM moet, gelet op de vertrouwensrelatie, de briefwisseling tussen de advocaat en de cliënt in principe een geprivilegieerd statuut krijgen. Zoals de geïntimeerden stellen, heeft ook het Europees Hof van Justitie die principes meermaals bevestigd (bijv. HvJ 8 december 2022, C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e.a., nr. 27 en 28, waar (o.a.) staat:

[Het] volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk, CE: ECHR: 2012: 1206JUD001232311, §§ 117 en 118). [...] Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, Altay tegen Turkije (nr. 2), CE:

ECHR: 2019: 0409JUD001123609, § 49]. [...] 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).

Ook het Grondwettelijk Hof bevestigde die principes (GwH 17 december 2020 arr.nr. 167/2020, waar het hof onder randnummer B.5.5. het volgende overweegt:

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 fundamenteel recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon 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 aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

Ook wat betreft het beroepsgeheim van advocaten, verwijzen de geïntimeerden ook terecht op de bevestiging daarvan door het Hof van Cassatie (o.a. Cass. 13 juli 2010, *Arr. Cass.* 2010, nr. 480; Cass. 9 juni 2004, *Arr. Cass.* 2004, nr. 313: het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, berust op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen).

4.3.2.2.3. De artikelen 6 en 8 EVRM samengenomen – wat advocaten betreft

Met de geïntimeerden moet worden aangenomen dat de vertrouwelijkheid van de correspondentie die uit artikel 8 EVRM voortvloeit, zich uitstrekt tot alle gegevens die worden vernomen tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van het beroep van advocaat, namelijk het bijstaan en verdedigen in rechte van de cliënt en het juridisch advies zelfs buiten elk rechtsgeding om. Anders dan wat de appellant voorhoudt, is de vertrouwelijkheid van de correspondentie dus niet beperkt tot de vertegenwoordiging van de cliënt in een bestaand rechtsgeding.

Het hof verwijst alvast naar het hogervermelde citaat uit het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 in de zaak C-694/20.

Dat houdt trouwens verband met de vraag of de vertrouwelijkheid en dus het beroepsgeheim kan worden ingeroepen ongeacht of het informatieverstrekkende is die uitgaat van de geheimgerechtigde aan de geheimhoudingsplichtige of in de omgekeerde richting. In dat verband moet worden aangenomen dat ook de door de (geheimhoudingsplichtige) consultant meegedeelde informatie (advies in allerlei verschijningsvormen) gedekt is door de vertrouwelijkheid waarvan in de relatie met de cliënt wordt uitgegaan. Daar waar in een relatie tussen een drager van het beroepsgeheim en zijn cliënt de basisafsprake bestaat dat hun gesprekken en correspondentie door wederzijdse vertrouwelijkheid worden gekenmerkt, is het noodzakelijk dat de geheimgerechtigde (evengoed als de geheimhoudingsplichtige) ten aanzien van de belastingadministratie kan inroepen dat de tastbare resultaten van die vertrouwelijke gesprekken en correspondentie (brieven, e-mails, verslagen daarvan, eventueel in presentatievorm, schriftelijke adviezen, eigen nota's enz.) gedekt zijn door (de vertrouwelijkheid van) het beroepsgeheim. In die zin slaat het beroepsgeheim niet alleen op gegevens die door de cliënt (hier de belastingplichtige) aan de geheimhoudingsplichtige zijn toevertrouwd, maar ook op wat door die geheimhoudingsplichtige aan de

cliënt in het kader van de vertrouwelijke relatie die onder de dekking van het beroepsgeheim verloopt, is meegedeeld. Het Grondwettelijk Hof heeft dat al herhaaldelijk bevestigd. Onder andere heeft dat hof in zijn arrest van 15 september 2022 (arr. nr. 103/2022 onder randnummer B.54.3) gewezen op de parlementaire voorbereiding bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, en vastgesteld dat, wanneer er sprake is van strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, en de advocaat die optreedt als intermediair in verband met het organiseren van een constructie in de zin van die wet, dit inhoudt dat de advocaat zich enkel aan de plicht tot het melden van de constructie kan onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Waar ook het verstrekken van advies door de advocaat genoemd wordt, bevestigt het Grondwettelijk Hof dat evengoed de informatieverstrekking van de geheimhoudingsplichtige (daar: de advocaat) aan zijn cliënt (de belastingplichtige) onder het beroepsgeheim valt. Zoals de geïntimeerden in conclusies vermelden, heeft het Grondwettelijk Hof dat principe al eerder bevestigd met betrekking tot andere wetgeving waarin opheffing van het beroepsgeheim geregeld wordt.

In zijn arrest 10/2008 van 23 januari 2008 heeft het Grondwettelijk Hof in het kader van de antiwitwaswetgeving bevestigd dat de gegevens die een advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, ook in het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, en het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding om, door het beroepsgeheim gedekt blijven en niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden (randnr. B.9.6.). De kerntaak van de advocaat houdt volgens het hof in de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd (randnr. B.9.5.).

Tegen die achtergrond moet worden in acht genomen dat een juridisch advies van de advocaat altijd mogelijk maakt of minstens kan maken dat een rechtsgeding over handelingen die, rechtstreeks of onrechtstreeks door het advies beïnvloed worden, vermeden wordt. Een advies zal dus de rechtspositie van de cliënt kunnen beïnvloeden ongeacht of er naderhand een geschil over gevoerd wordt.

De eerste tien geïntimeerden wijzen er ook terecht op dat ook de Raad van State in zijn advies bij het voorontwerp van het wetsontwerp tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, expliciet naar dit arrest van het Grondwettelijk Hof verwijst (*Parl. St.*, Kamer, nr. 55-0791/001, p. 110-112) en dat de memorie van toelichting bij de genoemde wet van 20 december 2019 expliciet stelt dat risicoanalyses, zoals bijvoorbeeld een due diligence (in het Nederlands: grondig onderzoek) bij een overname niet moeten worden gemeld omdat ze onder de vertrouwelijkheid vallen (*Parl. St.*, Kamer, nr. 55-0791/001, p. 10). Zoals de eerste tien geïntimeerden laten gelden worden dergelijke risicoanalyses gemaakt in het kader van het bepalen van de rechtspositie van de cliënt, om o.a. toekomstige geschillen te vermijden.

De verwijzing van de administratie naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 17 december 2020 ter ondersteuning van haar beperktere interpretatie van wezenlijke activiteiten is niet dienstig. Het gaat daar immers over de initiële meldplicht van marktklare constructies. Een initiële meldplicht van het voor het publiek openstellen van een welbepaalde marktklare constructie kan uiteraard niet vallen onder de vertrouwelijkheid omdat het geen concreet dossier betreft, noch een concrete belastingplichtige. Er kan geen sprake zijn geweest van uitwisseling van gegevens in het kader van een vertrouwelijkheidsrelatie tussen advocaat en zijn cliënt. De meldplicht kan dus geen opheffing zijn van enige vertrouwelijkheid en dus van een beroepsgeheim.

Wat betreft de periodieke meldingsplicht (te onderscheiden van de initiële meldplicht) heeft het Grondwettelijk Hof in het al vermelde arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 gesteld dat intermediairs zich moeten kunnen beroepen op het beroepsgeheim, terwijl daar wel degelijk sprake is van een tussenkomst door de intermediair die de rechtspositie van de specifieke cliënt – belastingplichtige – kan hebben beïnvloed.

De vertrouwelijkheid heeft van dan af evenzeer betrekking op documenten die een verslag weergeven van de inhoud van adviezen verstrekt door geheimhoudingsplichtigen.

Met reden verwijzen de eerste tien geïntimeerden naar een beschikking van het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie van 4 april 1990 (zaak T-30/89, Hilti vs. Commissie, via <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=102722&pageIndex=0&doclang=NL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=7334631>) waarin dat werd bevestigd in randnr. 18, waar immers staat:

In casu blijken die adviezen te zijn weergegeven in interne nota's die onder het leidinggevend personeel van de onderneming ter overdenking zijn verspreid. Hoewel die adviezen niet per brief zijn ontvangen, dient in een dergelijk geval te worden geoordeeld, dat van het beginsel inzake de bescherming van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt niet kan worden afgeweken op de enkele grond dat de inhoud van die briefwisseling en die adviezen in bedrijfsinterne stukken is weergegeven. Gelet op zijn doelstelling, moet derhalve het beginsel inzake de bescherming van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt worden geacht zich ook uit te strekken tot interne nota's die enkel de tekst of de inhoud van die briefwisseling weergeven. Mitsdien moet in het verzoek van verzoekster om vertrouwelijke behandeling te worden bewilligd voor zover het deze documenten betreft.

Het Hof van Justitie heeft in het arrest Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals vs. Commissie van 17 september 2007 (gevoegde zaken T-125/03 en T-253/03, randnr. 117, via <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62942&pageIndex=0&doclang=nl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7329765>) verwezen naar die beschikking in de zaak Hilti vs. Commissie en die rechtspraak van het Gerecht van Eerste Aanleg bijgetreden.

Het Hof van Justitie bevestigde aldus dat zelfs voorbereidende documenten die zijn opgemaakt in het kader van het inwinnen van juridisch advies, gedekt zijn door de vertrouwelijkheid.

Zoals de dertiende geïntimeerde laat opmerken is de invulling van het unierechtelijke begrip van beroepsgeheim voor advocaten geëvolueerd in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van 26 juni 2007 (zaak C-305/05, OBFG, OVB e.a. vs. België, via www.curia.europa.eu), nu daarin de draagwijdte van het begrip beroepsgeheim voor advocaten uitgebreid werd. Als antwoord op een prejudiciële vraag van het Grondwettelijk Hof inzake een vernietigingsprocedure aangaande de wet van 12 januari 2004 (inzake de meldings- en samenwerkingsplicht), overwoog het Hof van Justitie onder randnummer 24 (met eigen onderstreping door het hof):

Het belang van deze vrijstelling wordt onderstreept in de zeventiende overweging van de considerans van richtlijn 2001/97, volgens welke het niet aangewezen is dat richtlijn 91/308 een verplichting om vermoedens van witwassen te melden oplegt aan onafhankelijke leden van wettelijk erkende en gecontroleerde beroepsgroepen die juridisch advies verstrekken, zoals advocaten, wanneer zij de rechtspositie van een cliënt bepalen of een cliënt in rechte vertegenwoordigen. Voorts moeten er volgens deze overweging vrijstellingen zijn van elke verplichting om informatie te melden die is verkregen vóór, tijdens of na een gerechtelijke procedure, of bij het bepalen van de rechtspositie van een cliënt. Tot slot wordt daarin onderstreept dat uit een dergelijke vrijstelling voortvloeit, dat juridisch advies onderworpen blijft aan de beroepsgeheimhoudingsplicht, tenzij de advocaat zelf deelneemt aan witwasactiviteiten, het juridisch advies voor witwasdoeleinden wordt verstrekt, of de advocaat weet of redenen heeft om aan te nemen dat zijn cliënt juridisch advies wenst voor witwasdoeleinden.

Tegen die achtergrond kan de appellant niet gevolgd worden waar hij de bescherming van gegevens die bij de belastingplichtige worden aangetroffen naar aanleiding van een visitatie wil beperken tot deze die (zelfs strikt) verband houden met het voeren van een procedure die verband houdt met de uitgevoerde controle. Het recht van de verdediging waarvoor de vertrouwelijkheid (en het beroepsgeheim) geldt, strekt zich evenzeer uit tot de potentiële betwistingen die verband houden met beslissingen en handelingen van belastingplichtigen. Ook adviezen, zelfs als ze niet onmiddellijk of zelfs nooit tot een geschil leiden, worden geacht de rechtspositie van de cliënt, belastingplichtige, te (helpen) bepalen, waardoor ze onder de beschermde vertrouwelijkheid van het beroepsgeheim vallen.

Het is dan ook terecht dat de dertiende geïntimeerde laat gelden dat het beroepsgeheim ook bescherming vereist in de gevallen dat er geen gerechtelijke procedure zou volgen op de fiscale visitatie.

In dat verband geldt hier ook dat adviezen (en de communicatie, verslagen, notities daarover, enz.) informatie uitmaken die voor andere (in het bijzonder fiscale) administraties relevant kunnen zijn - waarvoor de ambtenaren van de appellant op grond van artikel 327 juncto artikel 337 WIB 92 doorgeefplicht hebben, waarmee het beroepsgeheim van de belastingambtenaren gerelativeerd wordt.

4.3.2.2.4. Toepasselijkheid van diezelfde beginselen op andere geheimhoudingsplichtigen dan advocaten, in het bijzonder op accountants

Waar de beginselen die zijn neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM de basis vormen voor het beroepsgeheim naar Belgisch recht, laten de geïntimeerden met reden gelden en heeft de eerste rechter met reden aangenomen dat ze evenzeer gelden voor de vertrouwensrelatie die bestaat tussen cliënten van beoefenaars van andere beroepsgroepen dan advocaten die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, waaronder de accountants en belastingadviseurs (van wie de dertiende geïntimeerde de tuchtoverheid vertegenwoordigt).

Ook andere beroepsbeoefenaars dan advocaten voor wie een wettelijk beroepsgeheim geldt, hebben een vertrouwensrelatie met hun cliënten die beheerst wordt door de beginselen neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM. Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen, kent bijv. ook de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, het beroepsgeheim zoals dat van advocaten toe aan notarissen, bedrijfsrevisoren, accountants en belastingconsulenten, boekhouders en boekhouders-fiscalisten (art. 53 juncto art. 5, § 1, 23-28°). De memorie van toelichting bij deze wet stelt expliciet dat het om een herbevestiging gaat van het beroepsgeheim dat notarissen, gerechtsdeurwaarders, cijferberoepen en advocaten kunnen inroepen ten aanzien van hun verplichting tot melding van vermoedens en van hun verplichting om gevolg te geven aan vragen tot bijkomende inlichtingen vanwege de CFI (maar ook dat het beroepsgeheim niet absoluut is) (*Parl. St. Kamer nr. 54/2566-001*, p. 168-169).

In het al genoemde arrest 103/2022 van 15 september 2022 heeft ook het Grondwettelijk Hof bevestigd dat andere intermediairs, waaronder accountants, gebonden zijn aan de geheimhoudingsplicht vergelijkbaar aan de geheimhoudingsplicht van advocaten (zie randnummer B.91, waar immers staat: Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.54.4 en B.55 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.).

De administratie erkent dat in dat arrest inderdaad staat dat er ook ontheffing van meldplicht moet voorzien worden voor alle intermediairs die gehouden zijn tot artikel 458 Sw., dus ook de accountants, maar voert aan dat de ontheffing van de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies in hoofde van de accountant zelf, door het Grondwettelijk Hof in randnummer B.54.4 wordt verantwoord door de verlegging van die meldplicht naar de belastingplichtige. De appellant kan daarin evenwel niet worden bijgetreden. Terecht verwijzen de eerste tien geïntimeerden naar het feit dat volgens de eigen administratieve instructies in verband met de meldingsplicht van constructies aan belastingplichtigen geen gegevens gevraagd (kunnen) worden die vallen onder vertrouwelijkheid van correspondentie met dragers van het beroepsgeheim (<https://www.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/public/fisconet/document/1d641f65311c-468b-9d72-c05053446ae5>). Het betreft geen memo's, e-mails, of andere vormen van correspondentie of verslagen of notities van gesprekken met dragers van het beroepsgeheim. Het is dus niet relevant dat het hier ook de belastingplichtige is bij wie de gegevens aangetroffen worden. De gegevens waarvan de geïntimeerden hier de bescherming vragen, zijn precies (wel) gedekt door vertrouwelijkheid omdat ze voortvloeien uit communicatie tussen de geheimhoudingsplichtige intermediair en zijn cliënt, de belastingplichtige.

Het Grondwettelijk Hof zegt in het betreffende arrest enkel dat, in de mate dat een drager van het

beroepsgeheim deze informatie – die voor een belastingplichtige zelf geen vertrouwelijke gegevens uitmaken, maar voor een intermediair wel – onder zich heeft, er geen rechtvaardiging is voor het opleggen van een meldplicht aan de drager van het beroepsgeheim.

Gelet op het feit dat het voorwerp van het geschil anders is dan dat van de uitspraken van het Hof van Justitie inzake het Communautaire mededingingsrecht, niet in het minst omdat het een onderzoek vraagt naar de Belgische toepassing van het beroepsgeheim (en de vertrouwelijkheid die daaraan ten grondslag ligt), is het voor het huidige geschil niet determinerend dat het Hof van Justitie een beperktere draagwijdte geeft aan de vertrouwelijkheid in mededingingsrechtelijke procedures (want enkel bescherming erkent voor briefwisseling tussen advocaten en hun cliënten, met uitsluiting van de andere beroepen). Het Hof van Justitie maakt trouwens zelf een onderscheid tussen een Unierechtelijke procedure en een nationale mededingingsrechtelijke procedure. Zoals de eerste tien geïntimeerden aanvoeren, is de bescherming die het Hof van Justitie geeft aan de vertrouwelijkheid in het kader van mededingingsrechtelijke procedures op het niveau van de Europese Commissie een minimumstandaard, maar sluit dit niet uit dat nationale rechtssystemen een ruimer kader toekennen aan de vertrouwelijkheid.

In België, waar ook accountants een wettelijk beroepsgeheim hebben (ook beschermd door artikel 458 Sw.), moet dezelfde bescherming worden gegeven aan dat beroepsgeheim als aan het beroepsgeheim van advocaten.

4.3.2.2.5. Over de lezing van artikel 334 WIB 92

Zoals de eerste rechter oordeelde, laat de letterlijke lezing van artikel 334 WIB 92 er geen twijfel over bestaan dat de woordenwanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, inhouden dat elke persoon die gevraagd wordt documenten voor te leggen, inlichtingen te verstrekken, enz. op basis van die wetsbepalingen, zich op het beroepsgeheim kan beroepen, zelfs als die aangezochte persoon niet iemand is die zelf tot een beroepsgeheim is gehouden.

Dat is ook een inherent gevolg van het doel van het beroepsgeheim. De vertrouwelijkheid van documenten en correspondentie die gegevens bevatten die gedekt zijn door het beroepsgeheim raakt aan de gemeenschappelijke beroepsbelangen van de beoefenaars van de betreffende beroepen. Deze vertrouwelijkheid van correspondentie tussen de vrije beroepsbeoefenaars en hun cliënt raakt de openbare orde (Cass. 23 juni 1958, *Arr. Cass.* 1958 p. 856: Overwegende dat de geneesheren voorkomen onder de noodzakelijk in vertrouwen te nemen personen aan wie artikel 458 de verplichting oplegt het geheim te bewaren over alles waarvan zij aldus in de uitoefening van hun functies kennis hebben gekregen of om reden van het ver trouwen dat hun op grond van hun beroep geschonken wordt; Dat deze verplichting van openbare orde en de immuniteit die met betrekking tot het getuigen in rechten eruit voortvloeit, berusten, wat de geneesheren aangaat, op de noodzaak het volste veiligheidsgevoel in te boezemen aan diegenen die zich aan hen moeten toevertrouwen, en aldus elke patiënt de zorgen te verzekeren die zijn gezondheidstoestand vereist, welke de oorzaak ervan ook zij; Zie ook GwH 23 januari 2008, arr.nr. 10/2008, randnr. B.7.10, wat het beroepsgeheim van de advocaat betreft: dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van fundamentele rechten). Er is geen reden om wat dat betreft een onderscheid te maken tussen de onderscheiden beroepen waarvoor een beroepsgeheim geldt, al is het maar omdat ze telkens strafrechtelijk afdwingbaar zijn op grond van artikel 458 Sw. Het beroepsgeheim is dan ook een van de fundamentele van de maatschappelijke orde. Het heeft tegelijk betrekking op het algemeen belang en op individuele belangen en dit van zowel de beroepsgeheimplichtige als de geheimgerechtigde.

Tegen die achtergrond is duidelijk dat de bescherming van het beroepsgeheim dat aan bepaalde documenten of correspondentie verbonden is, geldt en dus gerespecteerd moet worden ongeacht waar die documenten of correspondentie worden aangetroffen en dus ook ongeacht wie de aangezochte persoon is in de zin van artikel 334 WIB 92.

Hoger is er al op gewezen dat het beroepsgeheim kan worden ingeroepen ongeacht of het informatieverstrekking is die uitgaat van de geheimgerechtigde aan de geheimhoudingsplichtige dan wel in de omgekeerde richting.

Bij dit alles speelt dat het beroepsgeheim gesteund is op de beginselen van de vertrouwelijkheid die in de artikelen 6 en 8 EVRM zijn neergelegd.

Het feit dat het de beroepsgeheimplichtige is die (als enige) strafrechtelijk vervolgbaar is bij schending ervan, is tegen die achtergrond dan ook zonder invloed.

Artikel 334 WIB 92 verplicht de belastingadministratie ertoe om, indien de persoon die op grond van de daar vermelde wetsartikelen aangezocht wordt om boeken en bescheiden of inlichtingen over te leggen, het beroepsgeheim doet gelden, te verzoeken om tussenkomst van de bevoegde tuchtverheid. Zelfs wanneer er sprake is van documenten en correspondentie waarvoor de vertrouwelijkheid wordt ingeroepen die uitgaat van de geheimhoudingsplichtige, dan nog is het niet aan de hoven en rechtbanken om te oordelen over de vraag of er sprake is van vertrouwelijkheid die op relevante manier belet dat de belastingadministratie kennisneemt van de betreffende documenten en/of correspondentie, maar behoort die taak aan de bevoegde tuchtverheden, precies op grond van artikel 334 WIB 92.

Overigens, zelfs wanneer zou moeten worden aangenomen dat het begrip beroepsgeheim zoals bedoeld in artikel 334 WIB 92 beperkter moet worden opgevat en er – geheel of gedeeltelijk – slechts vertrouwelijkheid op grond van de artikelen 6 en 8 EVRM speelt, dan nog is het niet aan de rechtbanken en hoven om de filtering te doen. Niet alleen geldt dat, bij gebrek aan afwijkende wettelijke regeling, de hoven en rechtbanken alleen oordelen op basis van een dossier dat op tegenspraak ter beschikking is van alle partijen (Cass. 2 november 2012, rolnr. (C.11.0018.N), via www.juportal.be), hetgeen per definitie uitgesloten is wanneer de administratie de toegang tot de te beoordelen documenten ontzegt wordt. Waar de appelland opwerpt dat in het Akzo-Nobel-arrest ook door het Hof van Justitie zelf een oordeel over de vertrouwelijkheid werd gemaakt, gaat hij er aan voorbij dat dit hof in de materie van het mededingingsrecht de toeziende overheid was (Verordening nr. 17/62, via <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:31962R0017>).

Bovendien is het precies de (wettelijke) opdracht van de tuchtverheden van de betreffende, krachtens de wet georganiseerde beroepen om – actief en passief – toe te zien op zowel de rechten als de plichten van de betreffende beroepsbeoefenaars. Centraal staat daarbij dat de publieke geloofwaardigheid en betrouwbaarheid die gepaard gaat met de bescherming van hun beroep, bewaakt moet worden. Dat toezicht veronderstelt een opstelling die niet alleen de eigenlijke beroepsbelangen van de groep van die beroepsbeoefenaars bewaakt, maar ook het publieke belang, dit ter vrijwaring van het (blijvende, te onderhouden) respect voor de beroepsbescherming en de geloofwaardigheid en betrouwbaarheid van het beroep. Tegen die achtergrond is de grootste professionaliteit en ernst verbonden met de uitoefening van de taak van die betreffende tuchtverheden, wat meteen garant staat voor de onafhankelijkheid en integriteit waarmee zij de betreffende beoordeling geacht worden te doen.

Terecht laten de geïntimeerden in dat verband gelden dat ook het hof van beroep Antwerpen in zijn arrest van 7 september 2021, zetelend in kort geding (*TFR*, nr. 622, p. 500, noot E. Van Malder, Nam de fiscus briefwisseling tussen een drager van het beroepsgeheim en zijn cliënt mee? Vraag dan – ook na de feiten – om de aanstelling van een gerechtsdeurwaarder en de filtering door de bevoegde tuchtverheid!) de beoordeling overliet aan de tuchtverheden en dat de cassatievoorziening die de appelland tegen dat arrest had ingediend, bij arrest van het Hof van Cassatie van 18 april 2024 verworpen werd (stuk 6 van de 11^{de} en 12^{de} geïnt., ook al blijkt dat de kortgedingrechtster gesteld had dat hij zich niet moest en/of mocht uitspreken over de rechtsgrond (art. 334 WIB 92 of anders) waardoor het Hof van Cassatie geen uitspraak kan gedaan hebben over de vraag of het ook buiten de toepassing van art. 344 WIB 92 (alleen) aan de tuchtverheden toekomt om de filtering te doen).

Het is uiteraard ook evenmin aan de appelland zelf om een - al is het een eerste - filtering door te voeren van de gegevens die tijdens de visitatie verzegeld zijn (en nog niet zijn vrijgegeven). Dat valt niet te rijmen met de essentie van vertrouwelijkheid. Ook het beroepsgeheim van de belastingambtenaren van de appelland, geregeld bij artikel 337 WIB 92, biedt hier geen voldoende oplossing, niet in het minst omdat die ambtenaren in het kader van de artikelen 327 (nationaal) en 338 (internationaal) tot het doorgeven van de hen beschikbare informatie aan welbepaalde andere instanties gehouden zijn.

Tegen die achtergrond kan ook niet worden ingegaan op het middel van de appelland dat ertoe strekt te

zeggen dat de tussenkomst van de tuchtoverheden niet mogelijk is wat de btw betreft omdat in de btw-wetgeving geen regeling zoals artikel 334 WIB 92 bestaat. Afgezien van het feit dat de appellant alvast niet duidelijk maakt of er en welke correspondentie of documenten uitsluitend op de btw betrekking hebben, dringt zich, in het geval een beroep wordt gedaan op de vertrouwelijkheid, de tussenkomst van de tuchtoverheden op. Er is immers sowieso bescherming op grond van de artikelen 6 en 8 EVRM die beginselen uitdrukken die de grondslag vormen voor het beroepsgeheim. Evengoed als waar het Grondwettelijk Hof in het hoger al genoemde arrest 103/2022 van 15 september 2022 met betrekking tot de wet van 20 december 2019 vaststelde dat de onmogelijkheid, voor de advocaat-intermediair, om zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een controle op grond van artikel 289bis/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten of artikel 146septdecies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/12 van het Wetboek diverse rechten en taken – omdat die wetboeken geen regeling bevatten zoals deze van artikel 334 WIB 92 – op onevenredige wijze afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat (randnr. B.83), is het niet met dat beroepsgeheim te rijmen dat het btw-wetboek geen vergelijkbare bepaling als artikel 334 WIB 92 bevat. Zoals de eerste rechter met reden aannam, moet aldus op grond van het gelijkheidsbeginsel onmiskenbaar ook voor de belastingplichtige die (per veronderstelling uitsluitend) een btw-controle ondergaat, het recht om het beroepsgeheim in te roepen, gegarandeerd worden.

De appellant stelt dat de invulling die de geïntimeerden aan artikel 334 WIB 92 geven op praktische problemen stuit omdat slechts de tuchtoverheid van de geheimhoudingsplichtige bevoegd is, waardoor in het geval een belastingplichtige beroep heeft gedaan op meerdere geheimhoudingsplichtigen, tal van tuchtoverheden zouden moeten tussenkomen om te beslissen over het al dan niet gedekt zijn van documenten door het beroepsgeheim. Echter, in concreto heeft dit gegeven geen onoverkomelijk probleem gecreëerd, zodat deze grief hier niet standhoudt. In de marge houdt het hof eraan op te merken dat alle belanghebbenden gebaat zouden zijn bij het opmaken van een draaiboek met algemene richtlijnen betreffende de fiscale visitatie, waarin op evenwichtige wijze de uiteenlopende rechten en plichten van de verschillende partijen – de onderzoeksgerechtigde administratie enerzijds, maar de beschermingsgerechtigde belastingplichtige anderzijds – en de draagwijdte ervan worden opgetekend. Een helder kader voor dergelijke visitaties zou toelaten dat deze (in veel gevallen) op (meer) ordentelijke wijze en met (groter) wederzijds vertrouwen kunnen plaatsvinden, zodat ook passend en zonder (al te veel) tijdverlies gereageerd kan worden op situaties zoals deze die hier op vandaag voorligt. Het zou van behoorlijk bestuur getuigen mocht de administratie hiervan werk maken.

Dat het beroepsgeheim van geheimhoudingsplichtigen voldoende gerespecteerd wordt indien het onderzoek naar hun fiscale toestand gebeurt op een manier dat zij de identiteit van hun cliënten afschermt, is hier niet relevant. De bescherming uitgaande van het beroepsgeheim en de vertrouwelijkheid in ruimere zin gaat veel verder dan deze die speelde in de rechtspraak waarop dat argument van de appellant gesteund is.

Het is onmiskenbaar dat artikel 334 WIB 92 ook tal van beroepsbeoefenaars beschermt die niet tussenkomen in het recht van verdediging (art. 6 EVRM). De appellant roept in dat, zelfs als het recht van verdediging zo ruim mogelijk zou moeten worden ingevuld en ook juridische adviezen van andere geheimhoudingsplichtigen dan advocaten moeten worden beschermd, de waarborgen die artikel 334 WIB 92 biedt, te ruim zijn in de zin dat het beroepsgeheim voor veel meer beroepen bestaat dan enkel de juridische beroepen. Met die redenering miskent hij dat de vaststelling dat artikel 334 WIB 92 sowieso toelaat dat ook een niet geheimhoudingsplichtige het beroepsgeheim kan laten gelden, niets afdoet van de mogelijkheid dat het de geheimhoudingsplichtige is die als aangezochte persoon zijn beroepsgeheim inroept (waarvoor het in de regel zal kunnen volstaan dat hij de identiteit van zijn cliënten afschermt). Voor de geheimhoudingsplichtigen die geen juridisch beroep hebben, zal artikel 334 WIB 92 dus nog altijd nuttig kunnen ingeroepen worden.

Waar de appellant laat gelden dat rechtsonderhorigen ervoor zouden kunnen kiezen om gegevensdragers met vertrouwelijke informatie in het bezit van hun geheimhoudingsplichtigen te laten, zodat de vertrouwelijke informatie effectief beschermd wordt door het beroepsgeheim, is dat niet alleen een opmerking ten overvloede, maar miskent de appellant het ruime toepassingsgebied van de bescherming op het beroepsgeheim en de ruimere vertrouwelijkheid zoals hierboven vastgesteld. De in die opmerking te volgen werkwijze is overigens onmogelijk te rijmen met de wijze waarop gebruikelijk en zelfs onvermijdelijk

informatie tussen rechtssubjecten wederzijds wordt uitgewisseld en de opslag ervan – bedoeld om er ook permanent en gemakkelijk inzage en gebruik van te hebben – gebeurt.

4.3.2.2.6. Over de analoge toepassing van de Europese rechtspraak inzake mededinging

Zoals hoger uiteengezet, beroept de appellant zich, bij wijze van analogie, op de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie van 18 mei 1982 inzake AM& S Europe (C-155/79) en van het Europees Gerecht van 17 september 2007 inzake Akzo Nobel (T-125/03 en T-253/03) zoals bevestigd door het Hof van Justitie op 14 september 2010 (C-550/07).

Er moet alvast mee rekening worden gehouden dat, zoals hoger vermeld, de bescherming die het Hof van Justitie geeft aan de vertrouwelijkheid in het kader van procedures inzake mededingingsrecht op het niveau van de Commissie een minimumstandaard is en als zodanig niet uitsluit dat nationale rechtssystemen een ruimer kader toekennen aan de vertrouwelijkheid.

Hoger is uiteengezet dat naar Belgisch recht een ruimere begripsinvulling wordt gegeven aan de vertrouwelijkheid.

Hoe dan ook blijkt dat zelfs de toepassing van de betreffende rechtspraak van het Europees Gerecht en het Hof van Justitie op de verzegelde digitale en fysieke documenten ertoe leidt dat de filtering moet plaatsvinden op de manier zoals bevolen door de kortgedingrechter en zoals bevestigd in het bestreden vonnis.

Het gaat immers om een controle naar de fiscale positie van de eerste tien geïntimeerden (vanaf boekjaar 2016 en volgende), waarbij moet worden aangenomen dat in de regel alle handelingen van een onderneming een fiscale impact kunnen hebben; alle adviezen en communicatie met advocaten hebben de facto ook potentieel een fiscale impact; hetzelfde uitgangspunt geldt voor adviezen van en communicatie met accountants.

Alle communicatie met dragers van het beroepsgeheim in de periode vanaf inkomstenjaar 2016 en later betreffen dus in elk geval vertrouwelijke informatie die betrekking heeft op het voorwerp van die fiscale procedure. Gelet op het feit dat de betreffende procedure een onderzoek behelst naar de fiscale toestand van de eerste tien geïntimeerden in zijn algemeenheid, is het kader waarop de vertrouwelijkheid betrekking heeft, op zich al voldoende afgelijnd. Doordat dit een zo ruim toepassingsgebied omvat, is een nadere verduidelijking op zich al niet nuttig, want niet nodig. In principe kunnen alle adviezen van advocaten, zeker van fiscale advocaten, in dat verband op enige manier relevant zijn, zodat ze een vertrouwelijke behandeling verdienen. Dat het enkel zou mogen gaan om adviezen met betrekking tot het houden van de visitaties van 2 en 3 april 2019, is dan ook onjuist.

Zoals hoger al vermeld, zijn ook adviezen, communicatie daarover in vormen van verslagen, nota's, presentaties, brieven, e-mails enz. van aard om de rechtspositie (hier in het bijzonder de fiscale positie) van de eerste tien geïntimeerden te bepalen waardoor de rechten van de verdediging van dezen sowieso in het geding zijn.

Dat bepaalde documenten dateren van 3 jaar vóór de fiscale controle, wijzigt daaraan niets. In dat verband wijzen de eerste tien geïntimeerden met reden op het geval behandeld in het arrest AM& S vs. Commissie van het Hof van Justitie dat handelde over correspondentie van en naar advocaten daterend uit 1972-1973, die bij een mededingingscontrole in 1979 werd aangetroffen. Het Hof van Justitie oordeelde daarover (randnr. 66):

Ondanks de tijd die verstreken is tussen deze briefwisseling en het tijdstip waarop een procedure is ingeleid, zijn deze omstandigheden voldoende grond om die briefwisseling aan te merken als vallend binnen de sfeer van de rechten van de verdediging en van de bijzondere verplichtingen van de advocaat desbetreffend. Zij verdient dan ook bescherming tegen openbaarmaking.

4.3.2.2.7. Over het respect voor de onderzoeksbevoegdheden van de appellant – actief zoekrecht

Zoals blijkt uit artikel 315 WIB 92 waarnaar in de navolgende artikelen en ook in artikel 324 WIB 92

gerefereerd wordt, heeft de voorleggingsplicht van de belastingplichtige, hier de eerste tien geïntimeerden, betrekking op alle boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen. Het spreekt voor zich dat onder de belastbare inkomsten moet begrepen worden alle belastbare inkomsten, zodat eventuele inkomsten die de belastingplichtige verzwijgt, verbergt of ten onrechte niet- of lager belastbaar voorstelt daarin begrepen zijn. Het begrip alle voor te leggen boeken en bescheiden moet dan ook ruim opgevat worden, zodat ook informatie die niet- of verkeerd geboekte en/of aangegeven inkomsten naar boven kan brengen in principe evengoed onder dat begrip valt.

Het is onmiskenbaar vanuit die opvatting dat de appellant zich beroept op rechtspraak waarvan hij stelt dat het aan de belastingadministratie het recht verleent op het zogenaamde actief visitatierecht. Zoals op de openbare terechtzitting van 28 mei 2024 door de appellant werd gesteld, is de mogelijkheid om onaangekondigde controles uit te voeren, een onderzoeksmogelijkheid die de belastingadministratie precies toelaat gegevens te vernemen die de belastingplichtige slechts prijsgeeft omdat hij zich op de controle niet heeft kunnen voorbereiden en dus verrast wordt.

Afgezien van het feit dat dit in de praktijk ongetwijfeld resultaat oplevert, kan het hof slechts vaststellen dat het visitatierecht, vastgelegd in artikel 319 WIB 92, geen rechtsgrond biedt om wat betreft het inkijken van alle boeken en bescheiden en het kopiëren van digitale gegevens, de vertrouwelijkheid die geldt voor een deel van die informatie te miskennen/op te heffen.

Met andere woorden, de fundamentele beginselen die aan de grondslag liggen aan de vertrouwelijkheid en dus ook aan het beroepsgeheim, worden door de bepalingen van het WIB 92 niet opgeheven. Hetzelfde geldt trouwens voor het btw-wetboek.

Het actieve zoekrecht loopt dus op zijn grens waar de vertrouwelijkheid begint.

4.4. Over de te volgen werkwijze

Het hof kan slechts vaststellen dat de werkwijze die de eerste rechter heeft bepaald en/of goedgekeurd (zoals eerder de kortgedingrechter) volledig tegemoetkomt aan de vereisten die nodig zijn om de belangen van zowel de eerste tien geïntimeerden, hun advocaten en accountants als van de appellant te respecteren.

Het feit dat de uitwerking van de maatregel van de kortgedingrechter hier niet optimaal verlopen is en vooral langer dan bedoeld (en in de beschikking vastgelegd) geduurd heeft, is op zich alvast geen indicatie voor het feit dat die methode onwerkbaar zou zijn. Er moet met de geïntimeerden in elk geval worden vastgesteld dat het kwalificeren van de gegevens uitermate bemoeilijkt werd door het feit dat er op de inventaris van de meegenomen digitale gegevens moest worden gewerkt en die gegevens met een IT-toepassing gefragmenteerd werden (versnipperd zoals de geïntimeerden het noemen). Daardoor waren er niet alleen veel meer te beoordelen items (fragmenten/snippers), maar moest ook nog gepuzzeld worden om de onderscheiden items terug bijeen te brengen om aan het oorspronkelijke document toe te wijzen. Daar waar door de appellant geen relevante inhoudelijke verklaring voor een dergelijke fragmentering is gegeven, deelt het hof de verontwaardiging die de geïntimeerden in dat verband uiten en staat vast dat de werkwijze van de appellant onwillekeurig bijgedragen heeft tot grote vertraging van de uitvoering van de procedure die de kortgedingrechter had vastgelegd (waarbij de appellant overigens al na de in de beschikking voorziene datum zijn inventarissen overmaakte). De eerste tien geïntimeerden hebben om het door de appellant veroorzaakte en opgedrongen probleem te kunnen weerstaan, zelfs een extern IT-bedrijf moeten inschakelen (voor de analyse van het probleem door dat gedrag: zie stuk 90 geïnt.).

De stapsgewijze triage van de verzegelde gegevens is een performante manier om de vertrouwelijkheid die geldt voor documenten (papieren en digitale) te respecteren. Anders dan wat de appellant stelt, houdt die werkwijze niet in dat de eenvoudige bewering door de belastingplichtige dat het gaat om vertrouwelijke documenten, al voldoende is om documenten af te schermen van de fiscus.

Het finale oordeel over de vertrouwelijkheid berust immers niet bij de belastingplichtige, maar bij de tuchtoverheden. Zelfs wanneer de belastingplichtige weinig of geen voortriage doet (d.w.z. heel veel gegevens als vertrouwelijk bestempelt) en daarbij zelf weinig verduidelijking geeft aan de tuchtoverheid

over de inhoud van elk van de bestanden, dan zal de tuchtoverheid door inzage in de gegevens altijd een beoordeling moeten maken (en gebeurlijk veel van de onterecht door de belastingplichtige als vertrouwelijk aangemerkte bestanden toch vrijgeven). Van zodra de tuchtoverheden alle documenten gecontroleerd heeft, is het trouwens niet relevant te weten hoeveel toelichting de eerste tien geïntimeerden bij de verschillende stukken hebben gegeven. Immers, precies door ze toe te vertrouwen aan de onderscheiden tuchtoverheden, kan worden nagegaan wat de inhoud van alle vrijgegeven correspondentie en stukken was. Voor de overige documenten geldt de vertrouwelijkheid. De door de appellant gevraagde voorafgaande toelichting is dus niet dienstig. Zelfs wanneer de belastingplichtige concrete en specifieke titels en omschrijvingen geeft aan die stukken, dan nog kan een wantrouwen bij de appellant over de correctheid daarvan blijven bestaan. Het is het orgaan dat de toetsing doet, dat een eventuele irrelevante motivering voor de ingeroepen vertrouwelijkheid zal doorprikken.

Hoger is er al op gewezen dat de tussenkomst van de tuchtoverheid een betrouwbare garantie biedt op de objectiviteit en professionaliteit voor die beoordeling. Het wantrouwen dat de appellant op dat vlak kennelijk heeft, is onterecht en miskent de wettelijke verantwoordelijkheid die de betreffende tuchtoverheden in dat verband dragen. Het is in die zin ook te verklaren dat de elfde tot dertiende geïntimeerden vrijwillig zijn tussengekomen. Ingelicht door de eerste tien geïntimeerden, hebben zij immers in alle redelijkheid kunnen oordelen dat in het geschil van die belastingplichtigen met de appellant belangen gemoeid waren die hun beroepsorganisatie en als zodanig zelfs elk van hun leden aangaan.

Het is tegen die achtergrond ook dat de appellant moet aanvaarden dat de belastingplichtige slechts op relatief oppervlakkige manier toelichting moet verschaffen over de inhoud van documenten; het verstrekken van meer verregaande informatie die zou toelaten de inhoud van de documenten te verklappen, zou immers in strijd zijn met het recht op vertrouwelijkheid.

Concreter blijkt alvast dat de appellant ten onrechte stelt dat de eerste tien geïntimeerden niet zouden hebben aangetoond dat de betrokken documenten vertrouwelijk zijn. Zoals de eerste tien geïntimeerden stellen, is die opmerking zonder voorwerp aangezien de tuchtoverheden al uitspraak gedaan hebben over alle door de eerste tien geïntimeerden als vertrouwelijk voorgelegde gegevens (zie verder nog), bij zoverre dat de gegevens die nog steeds verzegeld zijn, door de tuchtoverheden expliciet erkend werden als zijnde vertrouwelijk.

Zoals de eerste rechter met reden aannam is die beoordeling door de tuchtoverheden bindend en in de huidige stand van de wetgeving niet vatbaar voor hoger beroep. Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 voorziet niet in een mogelijkheid van verhaal tegen de beslissing van de tuchtoverheid die oordeelt of, en in gebeurlijk geval in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim; het oordeel van de tuchtoverheid kan bijgevolg niet worden aangevochten voor de fiscale rechter (Cass. 19 oktober 2012, rolnr. F.11.0063.N, met conclusies van advocaat-generaal D. Thijs, via www.juportal.be).

Hoger heeft het hof al vastgesteld dat het oordeel over de vertrouwelijkheid niet kan worden overgelaten aan de appellant. Anders oordelen zou immers een inbreuk meebrengen op de vertrouwelijkheid zoals deze voortvloeit uit de artikelen 6 en 8 EVRM. Met een dergelijke inbreuk zouden de belastingplichtigen het risico lopen op onherstelbare schade, met name doordat de administratie kennisneemt van de inhoud van een vertrouwelijk document en/of het op onregelmatige wijze in het dossier opneemt.

Het hof heeft hoger ook al vastgesteld dat het feit dat de appellant zelf gebonden is door een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim niet relevant is, niet in het minst omdat het beroepsgeheim van de belastingambtenaren ingevolge de regels inzake uitwisseling van gegevens tussen overheden relatief is.

4.5. Over de vraag of de beoordeling van de stukken door het In. en de stafhouder correct gebeurd is

De appellant betwist de door de tuchtoverheden gehanteerde principes bij de filtering.

Het hof kan slechts vaststellen dat de wijze waarop de elfde, twaalfde en dertiende geïntimeerden de

principes van vertrouwelijkheid en het beroepsgeheim in conclusies uiteenzetten en analyseren, overeenstemt met wat het hof hoger heeft vastgesteld.

Er bestaat geen gerede twijfel over het feit dat deze tuchtoverheden met die inzichten hun taak hebben opgenomen. Zoals hoger vermeld, is hun oordeel overigens bindend voor het hof.

Verder is het middel van de appellant dat steunt op de aanname dat de gegevens waarover de dertiende geïntimeerde zou hebben nagelaten om een beslissing te nemen, moeten worden vrijgegeven, zonder voorwerp. De dertiende geïntimeerde heeft immers de opdracht om alle aan hem voorgelegde documenten te beoordelen volledig afgewerkt.

Waar de appellant stelt dat de dertiende geïntimeerde de filtering als onbegonnen werk zou beschouwd hebben, blijkt evenwel dat deze communicatie van de dertiende geïntimeerde overeenstemde met haar oordeel op het moment dat ze voor het eerst met de door de appellant voorgelegde inventarissen was geconfronteerd en ze het werk moest uitvoeren op de zeer talrijke versnipperde bestanden. Er is geen reden om te twijfelen aan de stelling van de dertiende geïntimeerde dat ze daarna niettemin de bestanden gecontroleerd heeft, al heeft dat onderzoek wel enige tijd in beslag genomen en is dat op bepaalde vlakken moeten verlopen met extra informatie vanwege de eerste tien geïntimeerden. In dat verband blijkt dat die communicatie via de gerechtsdeurwaarder is verlopen. De dertiende geïntimeerde verwijst in dat verband terecht naar zijn brief aan de gerechtsdeurwaarder van 28 januari 2020, zijn stuk 5, waarin staat: Verder wensen wij u te berichten dat we een aanvang hebben genomen met het onderzoek van de 10.428 digitale documenten. De bestanden zijn inderdaad uitgesplitst/losgekoppeld van elkaar).

Dat de dertiende geïntimeerde dat werk ook effectief heeft afgerond en op een grondige wijze moet hebben gedaan, blijkt uit de brief van 14 juli 2020 die door de voorzitter van de dertiende geïntimeerde aan gerechtsdeurwaarder H.V.D. per e-mail werd overgemaakt (zijn stukken 8b en 8a). Bij die brief werd een methodologisch schema gevoegd van maar liefst 9 bladzijden waarop voor elk type bestand uiteengezet is welke er de kenmerken van zijn en welke code er vervolgens aan verbonden is. De lijst met de bestanden en de bijhorende codes beslaat 141 bladzijden.

4.6. Recapitulatie

Uit het bovenstaande blijkt dat het bestreden vonnis in al zijn onderdelen moet worden bevestigd, zodat het hoger beroep integraal ongegrond is.

5. De afhandeling van de hangende vorderingen waarvoor de zaak niet in staat gesteld is

Onder hoofdstuk met titel 4.5. De wederzijdse vorderingen van partijen tot schadevergoeding en de vordering van eiseressen tot terugbetaling van de voorgesloten kosten, oordeelde de eerste rechter als volgt:

De rechtbank oordeelt dat dit onderdeel van de vorderingen van partijen niet in staat is. Bijgevolg wordt de zaak tijdelijk naar de bijzondere rol verzonden om partijen toe te laten dienaangaande verder standpunt in te nemen en hun vorderingen te concretiseren. Op verzoek van de meest gerede partij kunnen desgewenst conclusietermijnen en een rechtsdag worden verleend.

Geen van de partijen neemt in conclusies standpunt in met betrekking tot de vorderingen die de eerste rechter heeft aangehouden. Wat dat betreft is de zaak nog steeds niet in staat.

De eerste tien geïntimeerden stellen uitdrukkelijk dat het hof niet gevraagd wordt om uitspraak te doen over de vorderingen tot schadevergoeding waarover de eerste rechter haar beslissing heeft aangehouden.

De devolutieve kracht waarover artikel 1068 Ger.W. handelt heeft alleen betrekking op hoger beroep tegen een eindvonnis of tegen een vonnis alvorens recht te doen. Het bestreden vonnis is evenwel een

tussenvonnis over de grond van de zaak. Een aantal vorderingen zijn door de eerste rechter niet behandeld, zodat het hoger beroep beperkt is tot de vorderingen die de eerste rechter al heeft beslecht. Die zaken hangen nog voor de eerste rechter en het hof is niet gevat om er uitspraak over te doen.

Hetzelfde geldt voor de gerechtskosten van de eerste aanleg.

6. De gerechtskosten

Het hof doet alleen uitspraak over het lot van de gerechtskosten voor deze appelprocedure.

6.1. Wat betreft de aanspraken van de elfde, twaalfde en dertiende geïntimeerden

De dertiende geïntimeerde vraagt geen veroordeling van wie dan ook tot het betalen van gerechtskosten die hij zou gemaakt hebben.

De elfde en twaalfde geïntimeerden vragen om hun kosten, vastgesteld op een rechtsplegingsvergoeding van 1.800,00 euro (basistarief voor niet in geld waardeerbare vorderingen) ten laste te leggen van de appellant.

De elfde tot dertiende geïntimeerden zijn vrijwillig in het geschil tussengekomen. Het betreft telkens een defensieve tussenkomst. Zij hebben tegen geen enkele partij een vordering gesteld en tegen hen werd ook geen vordering gesteld, behalve de vordering door de appellant om hen samen met de eerste tien geïntimeerden tot het betalen van de gerechtskosten te veroordelen.

De toekenning van een rechtsplegingsvergoeding, die losstaat van de partijautonomie, onderstelt een procesverhouding tussen procespartijen. Een procesverhouding onderstelt dat een partij ten aanzien van een wederpartij een veroordeling nastreeft, minstens een constitutieve of declaratieve rechterlijke uitspraak (Cass. 18 december 2023, rolnr. C.22.0466.N, via www.juportal.be).

Het louter tegen elkaar concluderen door partijen die niets van elkaar vorderen, doet geen daadwerkelijke procesverhouding ontstaan die een veroordeling tot betaling van een rechtsplegingsvergoeding door de ene partij aan de andere wettigt. Hieraan wordt geen afbreuk gedaan doordat, ondanks de afwezigheid van een daadwerkelijke procesverhouding, ten onrechte een veroordeling tot de kosten wordt gevorderd (Cass. 12 februari 2018, rolnr. S.16.0072.N, www.juportal.be; P & B, 2018/2, 68).

Er is dan ook geen reden om aan de elfde tot dertiende geïntimeerden een rechtsplegingsvergoeding toe te kennen.

6.2. In de procesverhouding van de appellant met de eerste tiende geïntimeerden

De appellant wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten in hoger beroep dragen.

6.2.1. Wat het rolrecht betreft

Het rolrecht is vrijgesteld (belastingen (art. 162, 4° + 279/1 Wb.Reg.)).

6.2.2. Wat de rechtsplegingsvergoeding betreft

De vordering in hoger is niet in geld waardeerbaar. De rechtsplegingsvergoeding wordt geïndexeerd op datum van de uitspraak (vandaag).

De eerste tien geïntimeerden vragen om af te wijken van het basisbedrag en vragen het maximumbedrag

van 15.000,00 euro.

Na indexatie is het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan 1.800,00 euro.

De eerste tien geïntimeerden roepen ten onrechte in dat het onredelijk zou zijn (in de zin van artikel 1022, 3^{de} lid, vierde streepje Ger.W.) om slechts het basisbedrag toe te kennen om reden dat de appellant manifest ingaat tegen de algemeen aanvaarde principes van vertrouwelijkheid (zoals in rechtspraak bevestigd) en haar eigen gedraglijn in andere dossiers. Het hof kan immers slechts vaststellen dat de betwisting zeer principiële is. Dat de appellant op alle vlak in het ongelijk gesteld werd, neemt niet weg dat hij voor alle afgewezen middelen en standpunten referenties had. Er is geen reden om af te wijken van het basisbedrag.

De appellant is voor de procedure in hoger beroep aan de eerste tien geïntimeerden een rechtsplegingsvergoeding verschuldigd van 1.800,00 euro.

BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak.

Het hof voegt de zaken met rolnummers 2023/AR/264 en 2023/AR/1548.

Het hof verleent in de zaak met rolnummer 2023/AR/264 akte aan de appellant van zijn afstand van het hoger beroep dat hij heeft ingesteld tegen het Ins. (I.).

Het hof beslist als volgt:

- rekening houdende met de hoger vermelde afstand, is elk hoger beroep ontvankelijk maar ongegrond;
- het bestreden vonnis wordt bevestigd.
- het hof veroordeelt de appellant tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:
 - aan de kant van de appellant (maar te zijnen laste blijvend):
 - bijdrage begrotingsfonds hoger beroep (2x 24, euro): 48,00 EUR
 - aan de kant van de eerste tien geïntimeerden:
 - rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 1.800,00 EUR
 - aan de kant van de elfde en twaalfde geïntimeerden: nihil
 - aan de kant van de dertiende geïntimeerde: nihil
- de zaak wordt terug naar de eerste rechter gestuurd om over de nog hangende zaken uitspraak te doen.

Aldus gewezen door de VIJFDE KAMER van het hof van beroep te Gent, recht doende in fiscale zaken, samengesteld uit:

Dries Vandeputte, kamervoorzitter,

Sylvie Van Herreweghe, raadsheer

Johan Ghekiere, plaatsvervangend raadsheer

en uitgesproken door de kamervoorzitter van de kamer in openbare terechtzitting van 25 juni 2024, bijgestaan door Jenny Dammekens, griffier.

ARREST 300157601

Over deze akte

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/264, 2023/AR/1548, 25 juni 2024 (rolnr : 2023/AR/264, 2023/AR/1548)



Afkondigingsdatum: 25/06/2024

 Versie 2024

Procedure

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)

Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)

Belastingen zijn van openbare orde; bijgevolg moet de rechter zelf, zowel in feite als in rechte, beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld; hierbij is hij niet gebonden door de juridische gronden waarop het bestuur zich bij het vestigen van de belasting heeft gebaseerd en moet hij uitspraak doen over de andere gronden die het bestuur voor hem aanvoert ter verantwoording van de heffing; dit geldt evenzeer in het kader van een subsidiaire aanslag.

BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de adviseur-generaal-directeur van de Gewestelijke Directie AA BBI Antwerpen, met kantoor te 2000 Antwerpen, Italiëlei 4, bus 5,

eiser,

vertegenwoordigd door mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 9051 Gent, Drie Koningenstraat 3, waar de eiser woonplaats kiest,

tegen

J.T.,

verweerder,

met als raadsman mr. Patrick Smet, advocaat bij de balie te Brussel, met kantoor te 1150 Sint-Pieters-Woluwe, Tervurenlaan 268/A, waar de verweerder woonplaats kiest,

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Brussel van 16 juni 2021.

Advocaat-generaal Stijn Ravyse heeft op 22 februari 2024 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Stijn Ravyse heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eiser voert in zijn verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

1. Het bestreden arrest oordeelt: *“Artikel 28, lid 1, 2^o, WIB92 omvat qua belastbaarheid niet meerwaarden die vastgesteld worden uit hoofde van of naar aanleiding van de stopzetting van de beroepswerkzaamheid, zoals belastbaar gesteld in de voorliggende subsidiaire aanslagen. Dat is ook niet zo vastgesteld in het arrest van dit hof van 18 december 2009.”*

Het oordeelt niet dat het arrest van 18 december 2019 niet vaststelt dat de inkomsten werden verkregen of vastgesteld na stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

In zoverre het middel miskenning aanvoert van de bewijskracht van het arrest van 18 december 2019, berust het op een onjuiste lezing van het bestreden arrest en mist het feitelijke grondslag.

2. In zoverre het middel schending aanvoert van de artikelen 23 tot en met 28 Gerechtelijk Wetboek, is het afgeleid uit de vergeefs aangevoerde miskenning van de bewijskracht van het arrest van 18 december 2019 en is het mitsdien niet ontvankelijk.

3. De vergeefs bekritiseerde reden dat de verweerder met reden aanvoert dat *“de voorgelegde subsidiaire aanslagen niet uitgaan van hetgeen op zich werd vastgesteld in het arrest van dit hof van 18 december 2019 vermits de te belasten inkomsten in hoofde van [de verweerder] erin gekwalificeerd worden als een inkomen behaald als bedoeld in artikel 28, lid 1, 2^o WIB92, er daarbij van uitgaande dat het gaat om*

'inkomsten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en die voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid' ”, draagt de beslissing van de appelrechters dat de subsidiaire aanslag, voor zover gebaseerd op artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, niet uitvoerbaar kan worden verklaard.

4. In zoverre het middel schending aanvoert van artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, de artikelen 19, eerste lid en 23 tot 28 Gerechtelijk wetboek alsook artikel 41, 1^o, WIB92, komt het op tegen overtollige redenen, kan het niet tot cassatie leiden en is het mitsdien, bij gebrek aan belang, niet ontvankelijk.

5. Artikel 356 WIB92 bepaalt: “ *Wanneer tegen een beslissing van de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.*”

6. Belastingen zijn van openbare orde. Bijgevolg moet de rechter zelf, zowel in feite als in rechte, beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld.

Hierbij is hij niet gebonden door de juridische gronden waarop het bestuur zich bij het vestigen van de belasting heeft gebaseerd en moet hij uitspraak doen over de andere gronden die het bestuur voor hem aanvoert ter verantwoording van de heffing.

Dit geldt evenzeer in het kader van een subsidiaire aanslag.

Wanneer derhalve de aan de rechter voorgelegde subsidiaire aanslag op een welbepaalde juridische grondslag is gesteund, maar het bestuur in ondergeschikte orde ook een andere juridische grond aanvoert, dient de rechter, wanneer hij de in hoofdorde aangevoerde kwalificatie verwerpt, na te gaan of de subsidiaire aanslag gewettigd is op grond van de in ondergeschikte orde aangevoerde juridische grond. Stelt hij vast dat de subsidiaire aanslag op de in ondergeschikte aangevoerde juridische grond slechts ten dele gewettigd is, dan dient hij de subsidiaire aanslag ten belope van dat gedeelte geldig en uitvoerbaar te verklaren, zo nodig na de administratie de kans te hebben gegeven om de subsidiaire aanslag aan te passen.

7. Uit de stukken waarop het Hof acht kan slaan, blijkt dat de eiser de aan de appelrechters voorgelegde subsidiaire aanslag heeft gebaseerd op artikel 28, eerste lid, 2^o WIB92, ervan uitgaande dat de door de verweerder ontvangen sommen dienden te worden gekwalificeerd als “ *inkomsten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid*” in de zin van deze bepaling, en dat hij in ondergeschikte orde heeft aangevoerd dat het gaat om stopzettingsmeerwaarden in de zin van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92.

Na het standpunt van de eiser dat het gaat om inkomsten verkregen of vastgesteld na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid in de zin van artikel 28, eerste lid, 2^o, WIB92 te hebben verworpen, oordelen de appelrechters in verband met het in ondergeschikte orde gedane verzoek om de subsidiaire aanslagen minstens op grond van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92 geldig te verklaren dat op deze vordering niet kan worden ingegaan aangezien “ *terzake een verschil in tarief zou voorliggen*”, dat “ *de voorgelegde subsidiaire aanslagen aldus niet zijn opgesteld*” en “ *artikel 356 WIB92 geen (beperkte) geldigverklaring toestaat middels een ‘ontheffing’ van voorgelegde subsidiaire aanslagen* ”.

8. Door aldus te weigeren om te onderzoeken of de subsidiaire aanslag ten dele gewettigd is op de in ondergeschikte orde aangevoerde juridische grond, verantwoorden de appelrechters hun beslissing niet naar recht.

In zoverre is het middel gegrond.

9. Krachtens artikel 19 Gerechtelijk Wetboek is het vonnis een eindvonnis in zover daarmee de rechtsmacht van de rechter over een geschilpunt uitgeput is, behoudens de rechtsmiddelen bij de wet bepaald. De rechter die zijn rechtsmacht over een geschilpunt heeft uitgeput, kan terzake niet meer geadieerd worden, behoudens de bij dit wetboek bepaalde uitzonderingen.

10. In het arrest van 18 december 2019 stellen de appelrechters vast en oordelen zij dat:

- de verweerder aanvoert dat de certificaten geen activa betreffen gebruikt voor de beroepswerkzaamheid omdat de voorwaarden daartoe als vermeld in artikel 41 WIB92 niet zijn vervuld, in het bijzonder niet omdat de activa niet als dusdanig door hem zijn geboekt;
- vermits de verweerder echter geen inkomsten aangaf uit de voornoemde beroepsactiviteit als adviseur in de adviesraad, dit argument niet dienstig kan zijn tot het besluit dat het niet ging om beroepsactiva vermits, indien het hof van beroep tot de vaststelling zou komen dat de meerwaarden op de bewuste activa, de baat uit die beroepswerkzaamheid zijn op grond van artikel 27, tweede lid, 3^o, WIB92, die activa wel degelijk hadden moeten worden geboekt;
- vermits de verweerder verkeerdelijk van mening was dat het ging om activa die louter deel uitmaakten van zijn privé patrimonium, hij ze blijkbaar niet boekte als “*gebruikt*” in het kader van de beroepswerkzaamheid, doch dit niet belet dat alsdan alsnog vastgesteld moet worden dat het gaat om activa precies in het kader van de beroepswerkzaamheid in de adviesraad aangeschaft in de zin van artikel 41, 1^o, WIB92;
- de omstandigheid dat hij niet tot de boeking of het houden van enige boekhouding overging en ook geen waardeverminderingen boekte op het verkregen activum, dan ook niet leidt tot de vaststelling dat het daarom niet zou gaan om activa in het kader van de werkzaamheid aangeschaft;
- het bovendien niet gaat om een afschrijfbaar activum;
- de verweerder verder niet aantoont dat het op enig ogenblik per aangehouden pakket certificaten noodzakelijk zou zijn geweest een waardevermindering te boeken, die hij overwogen heeft, maar niet geboekt heeft;
- hij in het kader van de beroepswerkzaamheid als adviseur gewoon geen enkele boekhouding voerde, ook geen vereenvoudigde;
- van een weloverwogen, bewezen afwezigheid van boeking van een waardevermindering in de zin van artikel 41, 2^o, WIB92 dus geen sprake is.

De appelrechters oordelen aldus dat de omstandigheid dat de certificaten niet werden geboekt, niet eraan in de weg staat dat het gaat om activa in de zin van artikel 41, 1^o, WIB92.

11. Door in het bestreden arrest te oordelen dat de verweerder “*daarenboven*” met reden aanvoert dat in ieder geval een boeking bewezen moet zijn gelet op de duidelijke bepaling van artikel 41, 1^o, WIB92 oordelen de appelrechters opnieuw over een geschilpunt waarover zij hun rechtsmacht al hadden uitgeput, en schenden zij artikel 19 Gerechtelijk Wetboek.

In zoverre is het middel eveneens gegrond.

Dictum

Het Hof,

Vernietigt het bestreden arrest in zoverre het oordeelt over het verzoek tot uitvoerbaarverklaring van de subsidiaire aanslag op grond van artikel 28, eerste lid, 1^o, WIB92 en het uitspraak doet over de kosten.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het gedeeltelijk vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent over aan de feitenrechter.

Verwijst de aldus beperkte zaak naar het hof van beroep te Gent.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Geert Jocqué, als voorzitter, en de raadsheren Bart Wylleman, Ilse Couwenberg, Myriam Ghyselen en Michael Traest, en in openbare rechtszitting van 6 juni 2024 uitgesproken door sectievoorzitter Geert Jocqué, in aanwezigheid van advocaat-generaal Stijn Ravyse, met bijstand van griffier Elien Van Isterdael.

ARREST 300155964

Over deze akte

Cass. (1e k.) AR F.21.0176.N, 6 juni 2024 (BELGISCHE STAAT / J.T.) (rolnr : F.21.0176.N)



Afkondigingsdatum: 06/06/2024

 Versie 2024

Subsidiaire aanslag.

BELASTINGZAKEN

OPENBARE ORDE

Rechtspraak » Btw » Btw » Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)

Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)

De maatregel van controle zonder voorafgaande verwittiging voorzien in artikel 319 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63 van het Btw-Wetboek, dat vereist dat ambtenaren voorzien zijn van hun aanstellingsbrief, moet worden onderscheiden van de verplichting voor de belastingbetaler om op verzoek van de fiscale administratie alle boeken en bescheiden voor te leggen die zijn voorzien door de andere bovengenoemde bepalingen; het akkoord van de belastingplichtige om zijn boeken en bescheiden voor te leggen, houdt niet in dat hij toegang verleent tot zijn beroepslokale. (Art. 315, art. 315bis en art. 319, eerste lid WIB 1992; Art. 61, § 1 en art. 63, eerste lid, 1° WBTW).

Commentaar:

Art. 319 [Federale tekst], Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 63, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

Art. 315, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 315bis, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 61, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

IMMO D.S.D., société anonyme,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Ann Frédérique Belle, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 250, où il est fait élection de domicile,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 5 mars 2021 par la cour d'appel de Liège.

Le 6 septembre 2024, l'avocat général Bénédicte Inghels a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Marielle Moris a fait rapport et l'avocat général Bénédicte Inghels a été entendu en ses conclusions.

II. Les moyens de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, la demanderesse présente trois moyens, dont le dernier est erronément qualifié de quatrième.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen:

Quant à la deuxième branche:

Conformément à l'article 315 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, quiconque est passible de l'impôt sur les revenus a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables. L'article 315bis de ce code impose la même obligation lorsque la personne recourt à un système informatisé.

Aux termes de l'article 319, alinéa 1^{er}, du même code, les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leurs activités, tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents, d'une part, de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou détiennent à quelque titre que ce soit, y compris les moyens de production et de transport, et, d'autre part, d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités.

L'article 61, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée impose à toute personne de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, les livres et autres documents qu'elle doit conserver conformément à l'article 60, à l'effet de

permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers.

Suivant l'article 63, alinéa 1^{er}, 1^o, du même code, toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission, d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent.

Il suit de ces dispositions que la mesure de contrôle sans avertissement prévue par les articles 319 et 63 précités, qui requiert que les agents soient munis de leur commission, doit être distinguée de l'obligation pour le redevable de communiquer les livres et documents sur réquisition de l'administration fiscale prévue par les autres dispositions précitées.

Il s'ensuit que l'accord du contribuable à la communication de ces livres et documents n'emporte pas accord pour l'accès à ses locaux professionnels.

L'arrêt constate que les agents de l'administration fiscale se sont présentés le 27 août 2010 « en vue d'un contrôle sur place de trois établissements et des locaux administratifs » de la demanderesse et que « l'un des agents, sur les dix-sept ayant participé au contrôle, n'était pas muni de sa commission ».

Il relève que, dans le procès-verbal du 23 février 2011, « la rédactrice précise notamment que, '[l'administrateur délégué de la demanderesse] étant absent, j'ai demandé au préposé s'il pouvait le contacter par téléphone, ce qu'il a fait; après avoir dit à [l'administrateur délégué] que nous nous présentions en vue d'un contrôle, le préposé m'a passé le téléphone; j'ai expliqué à [l'administrateur délégué] l'objet de notre visite, c'est-à-dire le contrôle, en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôts sur les revenus, des trois établissements et des locaux administratifs situés tant au siège social [...] qu'au n° 10 de la rue [...], et ce, en vertu de l'article 61, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et des articles 315, 315^{bis} et 317 du Code des impôts sur les revenus 1992 », que, « comme cela ressort [de ce] procès-verbal [...] faisant foi jusqu'à preuve du contraire », l'administrateur délégué « a marqué son accord formel à cette visite » et que, « du reste, aucun élément du dossier ne permet de présumer qu'il y aurait eu une quelconque forme d'opposition lors de ce contrôle ».

L'arrêt, qui considère qu'« il ne peut être tiré grief du fait que l'un des agents [...] n'était pas muni de sa commission au moment [du contrôle] dès lors que [la demanderesse], par l'entremise de son administrateur délégué, a donné son consentement à la visite de ses locaux », alors que ce consentement n'a pas été donné en connaissance de cause d'une mesure de contrôle visée aux articles 319 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 63 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, viole lesdites dispositions légales.

Le moyen, en cette branche, est fondé.

Par ces motifs, La Cour

Casse l'arrêt attaqué;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Mons.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Christian Storck, les conseillers Marie-Claire Ernotte, Ariane Jacquemin, Maxime Marchandise et Marielle Moris, et prononcé en audience publique du trois octobre deux mille vingt-quatre par le président de section Christian Storck, en présence de l'avocat général Bénédicte Inghels, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

ARREST 300158962

Over deze akte

Cass. (1e k.) AR F.21.0182.F, 3 oktober 2024 (IMMO D.S.D. / ÉTAT BELGE) (rolnr : F.21.0182.F)



Afkondigingsdatum: 03/10/2024

 Versie 2024

INKOMSTENBELASTING

Voorlegging van boeken en documenten

VASTSTELLING VAN BELASTING

BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE

Vrije toegang tot lokalen.

Onderzoeken en controlemaatregelen



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 86/2024
van 18 juli 2024
Rolnummer : 8003**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 70, §§ 1 en 4, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 30 mei 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juni 2023, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Zijn de artikelen 70 § 1 en 70 § 4 van het BTW-wetboek verenigbaar met het Grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wanneer ze dusdanig worden geïnterpreteerd dat de erdoor voorziene boeten verschuldigd zijn zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Stephen Nicholls, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Livius Kell, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Koen Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 15 mei 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

In 2014 werd ten aanzien van de appellant in de zaak ten gronde een dwangbevel opgesteld voor verschillende geldboetes alsook achterstallige btw, op basis van een onderzoek waarin onder andere werd vastgesteld dat hij zich niet had laten registreren als btw-plichtige en geen periodieke aangiften deed. Nadat zijn verzet in eerste aanleg ongegrond werd verklaard, ging hij in beroep bij het verwijzende rechtscollege, waarbij hij onder andere aanklaagde dat de cumulatie van de verschillende boetes voor eenzelfde overtreding tot onevenredige gevolgen zou leiden. Op zijn verzoek stelt het Hof van Beroep te Brussel de voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1. De appellant in de zaak voor het verwijzende rechtscollege stelt dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord. Volgens hem moet de vraag worden onderscheiden van de vraag die het Hof reeds heeft beantwoord in het arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2022 (ECLI:BE:GHCC:2002:ARR.096), omdat er in het onderhavige geval sprake is van verschillende boetes die voor dezelfde feiten worden opgelegd, terwijl die zaak betrekking had op de straftoemeting voor overtredingen die verenigd zijn door een eenheid van opzet en verwezenlijking. Hij voert aan dat het niet verantwoord is dat de in het geding zijnde bepaling wel voorziet in een opsloppingsmechanisme wanneer twee proportionele boetes worden gecombineerd, maar niet wanneer een proportionele boete wordt gecombineerd met een forfaitaire boete.

A.2. De Ministerraad verduidelijkt vooreerst dat de zaak ten gronde betrekking heeft op verschillende feiten of overtredingen over een periode van zes jaar, die weliswaar verbonden zijn door een eenheid van opzet om belastingen op grote schaal te ontduiken. De wetgever heeft terecht geoordeeld dat, naast de proportionele boetes voor de niet-voldoening van de btw, het noodzakelijk was om te voorzien in forfaitaire boetes voor het niet nakomen van de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de naleving van de btw-plicht te controleren van zowel degene die de formaliteiten moet uitvoeren, als eventuele andere betrokken belastingplichtigen. Terwijl bij de proportionele boetes, die gebaseerd zijn op het bedrag van de niet-betaalde btw, werd geopteerd om de combinatie onmogelijk te maken, zou een gelijkaardige regel voor de forfaitaire boetes ertoe leiden dat er slechts één geldboete zou kunnen worden opgelegd voor alle gelijktijdige overtredingen. Dat zou resulteren in een veel te lage boete en zou de doelstelling van de wetgever om fraude te voorkomen, volledig ondermijnen. Wanneer de cumulatie toch tot onevenredige gevolgen zou leiden, heeft de rechter bovendien de bevoegdheid en de verplichting om de boete te milderen, zoals het Hof zelf ook heeft bevestigd.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 70 van het BTW-Wetboek.

Artikel 70 van het BTW-Wetboek luidt :

« § 1. Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, §§ 1, 2 en 4, 51*bis*, 52, 53, 53*ter*, 53*nonies*, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.

§ 2. Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53*decies* en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 3. Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 4. De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

[...] ».

B.1.2. De geldboetes bedoeld in artikel 70, §§ 1 tot 3, van het BTW-Wetboek zijn proportioneel aan de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting (§ 1), dan wel – indien voor een handeling geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen werden opgesteld (§ 2) of indien een invoerdocument onjuiste vermeldingen bevat (§ 3) – aan de op de handeling verschuldigde belasting. In beide gevallen bedraagt de geldboete in beginsel het dubbele van de betrokken belasting.

B.1.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever in verschillende proportionele boetes wou voorzien voor inbreuken op de voldoeningsplicht, de facturatieplicht en de verplichtingen inzake het invoerdocument, omdat inbreuken op die laatste twee verplichtingen niet altijd tot doel of gevolg hebben om de voldoeningsplicht die uit diezelfde verplichtingen volgt, te vermijden.

« Veelal beoogt men met die overtredingen niet een verlaging van de belasting die wegens de desbetreffende handeling moet worden voldaan; bijgevolg zijn ze niet bedoeld in artikel 70, § 1. Dat geldt inzonderheid facturen waarin de afnemer niet nauwkeurig is aangewezen; dat is ook het geval wanneer een handeling verricht met een belastingplichtige niet werd gefactureerd maar werd begrepen onder de handelingen die zijn verricht met niet-belastingplichtigen en die voor hun totale bedrag in de periodieke aangiften zijn vermeld.

Dergelijke onregelmatigheden hebben vaak ten doel of als resultaat de ontduiking mogelijk te maken van de in de volgende fase verschuldigde B.T.W., en zelfs van de inkomstenbelasting. Het is wenselijk ze biezonder te bestraffen » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/1, p. 63).

Tegelijk was de wetgever zich ervan bewust dat een inbreuk op de voldoeningsplicht in veel gevallen wel het gevolg is van een overtreding op de facturatieplicht of op de verplichtingen inzake het invoerdocument. Omdat het bijgevolg mogelijk is dat één overtreding wordt bestraft met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 1, van het BTW-Wetboek en met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 2 of § 3, is telkens erin voorzien dat in dat specifieke geval enkel de proportionele boete op grond van artikel 70, § 2 of § 3, wordt opgelegd :

« Het past te voorkomen dat hij die een overtreding begaan heeft die tegelijk door artikel 70, § 2, en door artikel 70, § 1, wordt bestraft (ontstentenis van factuur en niet-boeken van de handeling; vermelding van een lagere dan de werkelijke prijs), twee geldboeten zou verbeuren. Daarom bepaalt artikel 70, § 2, derde lid, dat alleen de bij § 2 bepaalde geldboete is verschuldigd » (*ibid.*, pp. 63-64).

B.1.4. Artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek voorziet in een regeling die van toepassing is op « de niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van wets- en verordeningbepalingen in verband met de voldoening van de belasting » (*ibid.*, p. 64).

In de oorspronkelijke versie ervan voorzag de in het geding zijnde bepaling in een minimum- en een maximumbedrag, van 1 000 tot 10 000 Belgische frank per overtreding, waarbij het bedrag van die geldboetes door de door de Koning aangewezen ambtenaar werd bepaald (vroeger artikel 72, tweede lid, van het BTW-Wetboek).

B.1.5. Het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 « tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit nr. 44) is genomen ter uitvoering van artikel 70, § 4, eerste lid, van het BTW-Wetboek.

In het verslag aan de Koning dat voorafgaat aan het koninklijk besluit nr. 44 wordt het volgende uiteengezet :

« Artikel 70, § 4, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij artikel 41 van de programmawet van 22 juni 2012, bepaalt de minimum- en maximumbedragen van de niet-proportionele fiscale geldboeten ten aanzien van overtredingen van het Wetboek en van de in uitvoering ervan genomen koninklijke besluiten. Het heeft tot doel om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verplichtingen zoals dat al bestaat in artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB 92) en de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven, vooral wat de indiening van aangiften betreft en, in voorkomend geval, de niet-naleving van deze verplichtingen te bestraffen in functie van de aard en de ernst van de overtreding » (*Belgisch Staatsblad* van 17 juli 2012, p. 39014).

B.2.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat de erin voorziene boetes verschuldigd zijn « zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig

een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ».

B.2.2. Uit de procedure voor het verwijzende rechtscollege kan worden afgeleid dat de vraag in werkelijkheid betrekking heeft op de combinatie van boetes op grond van artikel 70, § 1, en artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek, voor verschillende overtredingen die gelijktijdig plaatsvonden. Meer in het bijzonder blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat de vraag betrekking heeft op de situatie van een belastingplichtige die zich gelijktijdig schuldig maakt aan inbreuken op de voldoeningsplicht (ten gevolge van een inbreuk op de facturatieplicht, waardoor op grond van artikel 70, § 2, derde lid, enkel de boete voor de inbreuk op de facturatieplicht werd opgelegd), enerzijds, en op de verplichte aangifte van de aanvang van de activiteit, de indiening van periodieke aangiftes en de indiening van een jaarlijkse klantenlijst (respectievelijk inbreuken op artikel 53, § 1, eerste lid, 1° en 2°, en artikel 53octies, § 1, vijfde lid, van het BTW-Wetboek, die worden bestraft op grond van artikel 70, § 4), anderzijds. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.2.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt bovendien dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid de in B.2.1 vermelde hypothese vergelijkt met de hypothese waarin artikel 70, § 2, derde lid, of § 3, derde lid, wordt toegepast. Uit hetgeen is vermeld in B.1.3 blijkt dat artikel 70, § 2, derde lid, en § 3, derde lid, van het BTW-Wetboek geen betrekking heeft op louter gelijktijdige overtredingen, maar de combinatie van de proportionele boetes uitsluit wanneer één overtreding tegelijk wordt bestraft door artikel 70, § 1, en door artikel 70, § 2 of § 3. Het Hof behandelt de prejudiciële vraag in die interpretatie.

B.3.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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

B.3.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.3.3. De wetgever mag bijzonder zware straffen opleggen in sectoren waar de omvang en de frequentie van de fraude de belangen van de gemeenschap ernstig aantasten.

Zoals blijkt uit hetgeen is vermeld in B.1.5, is de toepassing van de forfaitaire boetes op grond van artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoeld om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verschillende formele verplichtingen die gelden in het kader van het BTW-Wetboek, en om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven. Zoals de Ministerraad opmerkt in zijn memories, leiden de overtredingen die bestraft worden met forfaitaire boetes, ertoe dat zowel de activiteiten van de betrokkene als de activiteiten van eventuele andere belastingplichtigen moeilijker te controleren zijn.

De toepassing door de burgerlijke rechter van een regel waarbij, in het geval er tijdens dezelfde periode een overtreding op de voldoeningsplicht wordt gepleegd die wordt bestraft op grond van artikel 70, § 1, en een overtreding wordt gepleegd die wordt bestraft met een forfaitaire boete, enkel de forfaitaire boete wordt opgelegd, zou niet verenigbaar zijn met het sanctiesysteem van artikel 70 van het BTW-Wetboek. Dit zou immers ertoe leiden dat bij overtredingen van de door het BTW-Wetboek opgelegde formele verplichtingen, die gelijktijdig plaatsvinden met overtredingen die worden bestraft met een proportionele boete, slechts één forfaitaire boete van maximaal 5 000 euro zou kunnen worden opgelegd. Een dergelijke maatregel zou niet het ontradende effect hebben dat de wetgever met de in het geding zijnde fiscale geldboetes moet beogen.

B.4.1. De in artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoelde fiscale boete heeft tot doel de niet in de paragrafen 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van hetzelfde Wetboek en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten te voorkomen en te bestraffen. Ze heeft derhalve een repressief karakter en is strafrechtelijk van aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het Hof dient bijgevolg, bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening te houden met de waarborgen vervat in dat artikel 6 en, met name, de waarborg dat een onafhankelijke en onpartijdige rechter een controle met volle rechtsmacht kan uitoefenen op de door de bevoegde administratieve overheid opgelegde geldboete.

B.4.2. Het staat aan de wetgever te oordelen of het aangewezen is de administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer die overtredingen inzonderheid het algemeen belang schaden. Maar indien hij van oordeel is dat de administratie de mogelijkheid moet hebben om de omvang van de sanctie te moduleren, dan mag niets van wat onder de beoordeling van de administratie valt aan de controle van de rechter kunnen ontsnappen.

B.4.3. Hieruit volgt dat artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor zover het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen een dwangbevel aanhangig is, toestaat een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen op de beslissing om fiscale geldboetes op te leggen.

Aldus kan de rechter nagaan of de beslissing van de administratie in rechte en in feite verantwoord is en of de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, zijn geëerbiedigd. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, te dezen opheffen of verminderen binnen de in de aan de administratie gestelde grenzen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.4.3, schendt artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 juli 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen