C

Kopie
Afgeleverd aan: mr. JANSSENS Louise
art. 792 Ger. W.
Vrij van griffierecht - art. 280,2° W.Reg.

167640

Uitgifte

Uitgereikt aan	Uitgereikt aan	Uitgereikt aan
op € BUR	op € BUR	op € BUR

Repertoriumnummer **2024 / 4544**
Datum van uitspraak **25 juni 2024**
Rolnummer **2023/AR/264** **2023/AR/1548**

☒ Niet aan te bieden aan de ontvanger

voeging
2023/AR/264
2023/AR/1548

terug
eerste rechter

Hof van beroep
Gent

Arrest

vijfde kamer

COVER 01-00003913749-0001-0052-01-01-1

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. D ,
*Orchideestraat 61 bus A **en** mr. B*

tegen

1. **C**

2. **C F G NV**,

3. **C NV**,

4. **P NV**,

5. **T BVBA**,

6. **I NV**,

7. **D BVBA**,

8. **O NV**,

9. **E** **BVBA**,

10. **G** **NV**,

geïntimeerden 1 t.e.m.10,

hebbende als raadsman mr. DE , advocaat te
en *mr. V , advocaat te*

11. **STAFHOUDER NEDERLANDSE ORDE ADVOCATEN BALIE BRUSSEL**, ON 0544.934.914
met kantoor te 1000 BRUSSEL, Poelaertplein 1,

12. **STAFHOUDER ORDE ADVOCATEN HOF VAN BEROEP GENT**, ON 0731.696.239
met kantoor te 9000 GENT, Opgeëistenlaan 401P,

geïntimeerden 11 en 12,

hebbende als raadsman mr. VAN advocaat te
en *mr. V , advocaat te*

13. **INSTITUUT VAN ACCOUNTANTS EN BELASTINGCONSULENTEN**, ON 0267.309.234,
met zetel te 1000 BRUSSEL, Emile Jacqmainlaan 135/2,

geïntimeerde 13,

hebbende als raadsman mr. DE W advocaat te ***en*** *mr.*
J , advocaat te ***en*** *mr. J , advocaat te*

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. C , advocaat te
en *mr. B , advocaat te*

tegen

INSTITUUT VAN DE BELASTINGADVISEURS EN DE ACCOUNTANTS, ON 0737.810.605,
met zetel te 1000 BRUSSEL, Emile Jacqmainlaan 135/2,
rechtsopvolger van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)

geïntimeerde, hierna "ITAA/13e geïntimeerde" genoemd

hebbende als raadsman mr. J , advocaat te ***en*** *mr. JA advocaat te* ***en*** *mr. DE W , advocaat te*

wijst het hof het volgend 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 Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten (IAB) (als dertiende geïntimeerde), dat weliswaar aanvankelijk partij was in eerste aanleg maar waarvoor het Instituut voor de Belastingadviseurs en Accountants (IBA) als rechtsopvolger van het IAB (ingevolge 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, 3de lid van die wet) het geding had hervat (overeenkomstig art. 61, 6de lid van die wet mag het IBA in zijn communicatie ook de benaming "Belgian Institute for Tax Advisors and Accountants (ITAA) gebruiken).

Met een verzoekschrift van 19 september 2023 heeft de appellant tegen datzelfde vonnis ook hoger beroep ingesteld ten aanzien van het Instituut voor de Belastingadviseurs en

Accountants, hierna door het hof ITAA 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 in de voedselindustrie en leveren kant-en-klare maaltijden. Zij maken tevens deel uit van de internationale groep

Op 28 juni 2016 werd het voormalige 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 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 waardebepalingen van 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 Destelbergen en anderzijds in Sint-Martens-Latem. 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 WIB92 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 alle voorbehoud wenst te maken. Mter. 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 privékarakter 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 privékarakter 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 Destelbergen. 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 aarzelend 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 (opmerking toegevoegd door het hof: controleagent van de BBI) *deelt mee dat de periode van kopiename 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 ontzegeld en welke informatie uit het onderzoek moet worden gefilterd. De appellant behield zich het recht voor om de ontzegeling eenzijdig te verbreken indien de geïntimeerden geen contact zouden opnemen met hem om afspraken te maken met betrekking tot de ontzegeling, en indien de ontzegeling 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 ontzegeling 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 ontzegeling 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 ontzegelen 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 bestemmeling, (iv) de bestemmeling in cc, (v) de bestemmeling 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 weekdagen 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 Hans Van Dorpe 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 Hans Van Dorpe 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 Hans Van Dorpe, 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 Hans Van Dorpe 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 Hans Van Dorpe, 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 Hans Van Dorpe 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 Hans Van Dorpe, 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 Hans Van Dorpe;

- *telkenmale in dit bevelschrift wordt gesproken over het optreden van gerechtsdeurwaarder Hans Van Dorpe, met gerechtsdeurwaarderskantoor te 9800 Deinze, Kastanjelaan 17, bus 2, dient dit te worden gelezen in die zin dat gerechtsdeurwaarder Hans Van Dorpe ook kan worden vervangen door één van zijn kantoorgenoten (cfr.);*
- *de kosten verbonden aan het optreden van gerechtsdeurwaarder Hans Van Dorpe 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) Instituut van Accountants en Belastingconsulenten (IAB) (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 IAB 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 Instituut van Bedrijfsrevisoren (IBR).*
  - *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 bestemmeling ervan niet kon worden achterhaald.

Aldus werd op 5 november 2019 het grootste deel van de verzegelde digitale bestanden ontzegeld (zie pv gerechtsdeurwaarder Van Dorpe - 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 Van Dorpe 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 (inkomstenjaren 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 Instituut van Accountants en Belastingconsulenten (IAB) (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 ITAA een akte neergelegd om het geding van de tussengekomen partij IAB 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 Hans Van Dorpe, 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 IBA (voorheen IAB)")
Het hoger beroep van de concluant 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 burgergelijke 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 ontzegeld 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 IBA 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 de 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 ITAA, ten einde deze samen te berechten.

- In hoofdorde 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 WIB92) 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 WIB92) 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 ITAA 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 hoofdorde: 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 ITAA tot het debat toe te laten;*
- *het verzoek tot hoger beroep van de Belgische Staat ongegrond te verklaren;*
- *in hoofdorde, te beslissen dat het aan het ITAA 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 IAB

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 IAB. Het ITAA, zoals hoger vermeld de rechtsopvolger van het IAB, heeft daarop die afstand aanvaard. Er is geen betwisting over dat het hoger beroep van de appellant tegen het ITAA, 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 IAB, nu het ITAA, de dertiende geïntimeerde, als rechtsopvolger de plaats inneemt van het IAB 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 kopiename 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, 2de lid WIB92 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, 3de lid WIB92 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 machtsafwending. Machtsafwending 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 WIB92, 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 Van De Sijpe van 3 april 2019 (hun stuk 8), waar staat: *De heer D deelt mee dat de periode van kopiename 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. WIB92 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 WIB92 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. WIB92 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 petitum.

De appellant roept in eerste orde in dat artikel 334 WIB92 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 WIB92.
De appellant stelt dat de invulling die de geïntimeerden aan artikel 334 WIB92 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 ertegen 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 WIB92 (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 WIB92 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 WIB92.

De appellant laat opmerken dat artikel 334 WIB92 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 WIB92 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 WIB92, 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 hoofdorde 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 (en) 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 nà 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 nà 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 afluisteren 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 driemaandelijkse 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 driemaandelijkse meldplicht in geval van marktklare constructies in hoofde 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 hoofde 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 nà 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 nà 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 het 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 WIB92 luidt als volgt:
Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315bis, 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 WIB92 verwezen wordt, is artikel 315 WIB92 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 inkomsten 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 zicht 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 WIB92 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 WIB92 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 315bis, derde lid, de betrouwbaarheid nagaan van de geïnformatiseerde 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. Een zinvolle 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, heelkundigen, 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 WIB92 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 WIB92 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 informatieverstrekking 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 basisafspraak 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 Akcros 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 WIB92 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 driemaandelijkse 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/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/1d641f65-

311c-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 WIB92

Zoals de eerste rechter oordeelde, laat de letterlijke lezing van artikel 334 WIB92 er geen twijfel over bestaan dat de woorden "wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315bis, 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 fundamenten 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 WIB92.

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 WIB92 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 WIB92.

Overigens, zelfs wanneer zou moeten worden aangenomen dat het begrip 'beroepsgeheim' zoals bedoeld in artikel 334 WIB92 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 ontzegd wordt. Waar de appellant 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 appellant tegen dat arrest had ingediend, bij arrest van het Hof van Cassatie van 18 april 2024 verworpen werd (stuk 6 van de 11de en 12de geïnt., ook al blijkt dat de kortgedingrechter gesteld had dat hij zich niet moest en/of mocht uitspreken over de rechtsgrond (art. 334 WIB92 of anders) waardoor het Hof van Cassatie geen uitspraak kan gedaan hebben over de vraag of het ook buiten de toepassing van art. 344 WIB92 (alleen) aan de tuchtoverheden toekomt om de filtering te doen).

Het is uiteraard ook evenmin aan de appellant 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 appellant, geregeld bij artikel 337 WIB92, 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 appellant 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 WIB92 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 taksen – omdat die wetboeken geen regeling bevatten zoals deze van artikel 334 WIB92 – 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 WIB92 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 WIB92 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 WIB92 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 WIB92 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 WIB92 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 WIB92 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 WIB92 waarnaar in de navolgende artikelen en ook in artikel 324 WIB92 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 WIB92, 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 WIB92 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

COVER 01-00003913749-0046-0052-01-02-1

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 ITAA 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 Van Dorpe 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 voorgeschoten 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, 3de 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 gedragslijn in andere dossiers. Het hof kan immers slechts vaststellen dat de betwisting zeer principieel 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 Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten (IAB).

Het hof beslist als volgt:

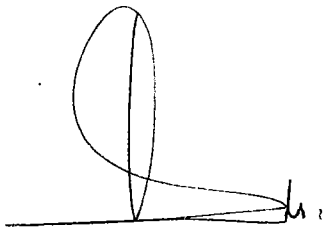
- rekening houdende met de hoger vermelde afstand, is elk hoger beroep ontvankelijk maar ongegrond;
- het bestreden vonnis wordt bevestigd.
- het hof veroordeelt de appellant tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:

- 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*

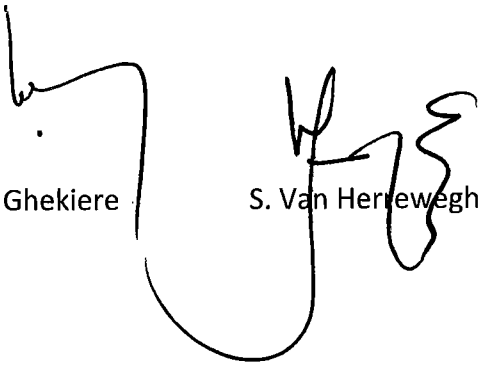
- de zaak wordt terug naar de eerste rechter gestuurd om over de nog hangende zaken uitspraak te doen.

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.



J. Dammekens



J. Ghekiere

S. Van Herreweghe



D. Vandeputte