

Rolnummer 6803
Arrest nr. 43/2019 van 14 maart 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 53*quinquies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman en M. Pâques, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 16 oktober 2017 in zake de Orde van Vlaamse balies en anderen tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 27 december 2017, heeft de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt artikel 53quinquies W.BTW het artikel 22 van de gecoördineerde Grondwet, afzonderlijk of in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, doordat de advocaten in het kader van de indiening van een BTW-listing gegevens dienen mede te delen die onder het beroepsgeheim vallen ?

2. Schendt artikel 53quinquies W.BTW de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet, afzonderlijk of in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, doordat de advocaten op een identieke wijze worden behandeld als de BTW-belastingplichtigen die geen advocaat zijn, terwijl advocaten gebonden zijn door het beroepsgeheim dat beschermd wordt door de artikelen 6 en 8 E.V.R.M. ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- J.V.M., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. De Vriese en Mr. S. De Raedt, advocaten bij de balie te Gent;

- de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Lagasse en Mr. G. Ninane, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Bollingh, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 5 december 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Derycke en M. Pâques te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 19 december 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van de partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 19 december 2018 de dag van de terechtzitting bepaald op 16 januari 2019, na de partijen te hebben uitgenodigd, in een uiterlijk op 15 januari 2019 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze een kopie laten toekomen aan de andere partijen binnen dezelfde termijn, te antwoorden op de volgende vraag :

« Eerbiedigt de in het geding zijnde bepaling de voorwaarden waaraan artikel 273 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, voor zover die bepaling van toepassing is, en de toepasselijke rechtspraak van het Hof van Justitie de nationale verplichtingen ter waarborging van de juiste inning van de BTW en ter voorkoming van fraude onderwerpen ? ».

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- J.V.M.;
- de « Ordre des barreaux francophones et germanophone »;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 16 januari 2019 :

- zijn verschenen :
- . Mr. L. De Vriese en Mr. S. De Raedt, voor J.V.M.;
- . Mr. G. Ninane, tevens *loco* Mr. D. Lagasse, voor de « Ordre des barreaux francophones et germanophone »;
- . Mr. I. Bollingh, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en M. Pâques verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

In het bodemgeschil zijn vier eisende partijen de gerechtelijke procedure gestart. Drie daarvan hebben evenwel afstand van geding gedaan, dat tevens is aanvaard door de bodemrechter.

De resterende eisende partij in het bodemgeschil, J. V.M. meent dat zijn beroepsgeheim als advocaat wordt geschonden als gevolg van de wijziging van artikel 44, § 1, 1^o, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) waardoor artikel 53^{quinquies} van het BTW-Wetboek vanaf 1 januari 2014 van toepassing is op advocaten en advocaten gelijkgesteld worden met andere belastingplichtigen. Dit artikel verplicht de belastingplichtige advocaat ieder jaar een lijst met de identiteit van de belastingplichtige cliënten, evenals het totale bedrag van verstrekte diensten en het totale bedrag van de in rekening gebrachte belastingen (de zogenaamde btw-listing), op te maken en aan de btw-administratie door te geven.

Voor de verwijzende rechter verwijt de eisende partij de Belgische Staat dat zij een fout beging door bij de wetswijziging niet te voorzien in een aangepaste regeling die het beroepsgeheim van advocaten effectief beschermt. Daarbij wijst zij op de specifieke draagwijdte van dit beroepsgeheim, dat wordt beschermd door de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De eisende partij verwijst naar vaste rechtspraak van zowel het Europees Hof voor de Rechten van de Mens als het Hof, die de schending van dit beroepsgeheim enkel toestaan onder specifieke omstandigheden. Aan die omstandigheden is evenwel niet voldaan, gelet op de afwezigheid van de verplichting tot btw-listing op Europees niveau en het *a priori* en absolute karakter van de opheffing van het beroepsgeheim bij het doorgeven van de voorgenoemde gegevens aan de btw-administratie.

De eisende partij meent dat de onderwerping van advocaten aan artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie inhoudt, aangezien advocaten, door de in het geding zijnde wetswijziging, op dezelfde manier behandeld worden als belastingplichtigen die niet gebonden zijn door het beroepsgeheim. Derhalve wordt gevraagd aan het Hof een prejudiciële vraag te stellen teneinde de bepalingen van artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek te toetsen aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en aan de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De verwijzende rechter besluit het verzoek van de eisende partij in te willigen en stelt daarnaast tevens vast dat mogelijks ook artikel 22 van de Grondwet geschonden zou kunnen zijn. Dientengevolge worden de bovenvermelde prejudiciële vragen gesteld.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De « *Ordre des barreaux francophones et germanophone* » (hierna : OBF) heeft een memorie van tussenkomen ingediend. Die partij meent belang te hebben bij de tussenkomen aangezien zij in een hangende procedure voor de Franstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel gevraagd heeft een vergelijkbare prejudiciële vraag te stellen aan het Hof. Zij verwijst naar artikel 495 van het Gerechtelijk Wetboek en naar de arresten nrs. 202/2004, 145/2011 en 87/2017.

Wat betreft de eerste prejudiciële vraag

A.2.1. De tussenkomen partij en de eisende partij voor de verwijzende rechter menen dat de btw-listing, opgelegd aan advocaten in artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek, afbreuk doet aan het beroepsgeheim van advocaten.

A.2.2. In het antwoord op de eerste prejudiciële vraag merkt de tussenkomen partij op dat het beroepsgeheim van advocaten een bijzondere draagwijdte heeft, waarbij ze verwijst naar artikel 456 van het Gerechtelijk Wetboek. Zij vermeldt de centrale rol die advocaten spelen in de justitiële administratie, waardoor dat vrij beroep aan specifieke regels is onderworpen. De eisende partij voor de verwijzende rechter en de tussenkomen partij wijzen erop dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Hof dit in hun rechtspraak bevestigen, net als de verwijzende rechter. Door de tussenkomen partij wordt tevens de aandacht gevestigd op de vertrouwensrelatie die tussen de cliënt en de advocaat bestaat, waarbij de bescherming van de rechten van de verdediging en het recht op respect voor het privéleven centraal moeten staan.

De tussenkomen partij verwijst naar het arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 dat voormelde standpunten bevestigt en voegt eraan toe dat de regel van het beroepsgeheim enkel dan moet wijken wanneer dat noodzakelijk blijkt of wanneer een hoger geachte waarde ermee in conflict treedt, waarbij die afwijking evenredig moet zijn. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens onderschrijft eenzelfde evenredigheidstoets.

A.2.3. De tussenkomen partij brengt in herinnering dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in de zaak *Michaud t. Frankrijk* van 6 december 2012 oordeelde dat de uitwisselingen tussen een advocaat en zijn cliënt onder het beroepsgeheim vallen. Ze wijst op de Commentaar bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) dat bepaalt dat het beroepsgeheim van paramedische professionelen de identiteit van zieken beschermt (artikel 334/4). Het beroepsgeheim van de advocaat zou op dezelfde manier de identiteit van cliënten beschermen. De eisende partij voor de verwijzende rechter voegt eraan toe dat het beroepsgeheim de loutere contactname van een advocaat en de naam van een cliënt beschermt en wijst erop dat ook de verwijzende rechter geoordeeld heeft dat de btw-listing uit artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek onder het beroepsgeheim valt.

Met verwijzing naar het arrest *André e.a. t. Frankrijk* van 24 juli 2008, waarin het Europees Hof voor de Rechten van de Mens besliste dat deontologische regels van advocaten zeer strikt gevolgd moeten worden, meent de tussenkomen partij dat de overheid geen bewijsmiddelen zou kunnen aanbrengen die ze door

bedreigingen of druk verkregen heeft. Daarnaast oordeelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het arrest *Brito t. Portugal* van 1 december 2015 dat er een onafhankelijke instelling diende opgericht te worden om het beroepsgeheim te beschermen in het geval dat de gerechtelijke autoriteiten kennis wensen te nemen van de gegevens op de bankrekening van een advocaat.

A.2.4. Volgens de tussenkomenende partij wordt door artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek het beroepsgeheim op algemene wijze en *a priori* uitgeschakeld, aangezien het bepaalt dat de lijst jaarlijks moet worden ingediend. Er zouden verdenkingen kunnen ontstaan ten aanzien van een cliënt wiens naam voorkomt op de lijst van een advocaat die in een bepaalde materie is gespecialiseerd. De tussenkomenende partij wijst erop dat de btw-administratie over een instrument zou beschikken om gerichtere belastingcontroles te doen.

A.2.5. De tussenkomenende partij stelt een bijkomend risico op onzorgvuldig gebruik van de fiscale gegevens vast en verwijst in dat verband naar rechtspraak van de Franstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel, waarbij het beroepsgeheim van de medewerkers van de fiscale administratie onvoldoende wordt geacht om een inbreuk op het beroepsgeheim van advocaten te voorkomen, omdat het beroepsgeheim enkel buiten de oefening van hun ambt geldt en niet binnen de btw-administratie.

A.3.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter voert aan dat er geen vergelijkbare bepaling terug te vinden is in Europese btw-richtlijnen daar die enkel vermelden dat de lidstaten bevoegd zijn om de btw-inning te garanderen en fraude te voorkomen. In navolging daarvan heeft de Belgische wetgever artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek ingevoerd. Andere lidstaten hebben echter geen vergelijkbare bepaling in hun interne recht ingevoerd.

A.3.2. De eisende partij merkt op dat, vooraleer bepaald kan worden of de inmenging wettig is, er sprake moet zijn van een inmenging; dit is te dezen het geval omdat de informatie die opgelist moet worden, volstaat om het uitgavenpatroon van een cliënt vast te stellen.

Daarnaast is de eisende partij voor de verwijzende rechter van oordeel dat er een verhoogde bescherming vereist is door de systematische wijze waarop die informatie moet worden vrijgegeven en de omvang van de groep personen die over die informatie kunnen beschikken, te weten alle diensten die ressorteren onder de FOD Financiën (artikel 93*quaterdecies*, § 3, van het BTW-Wetboek) en de overheidsdiensten buiten de FOD Financiën (artikel 36*bis* van de Wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer), evenals de internationale diensten. Tevens is er een mogelijk hergebruik van die informatie voor *datamining* en profilering, ingevolge de toepassing van de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten. Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Verdrag nr. 108 van 28 januari 1981 tot bescherming van personen ten opzichte van de geautomatiseerde verwerking van persoonsgegevens blijkt immers dat er een risico op een inbreuk op het recht op privéleven bestaat wanneer de overheid in grote getale gegevens verzamelt en opslaat, indien dit automatisch gebeurt en indien die gegevens doorgegeven worden.

Voor de inmenging in het privéleven moet er een wettelijke basis zijn die moet voldoen aan de drie voorwaarden van artikel 8, lid 2, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Die wettelijke basis moet voorzienbaar en toegankelijk zijn, waaruit volgt dat de hoofdelementen van de verwerking van de persoonsgegevens wettelijk geregeld moeten zijn, hetgeen, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, niet het geval is. Vooral de finaliteit van de verwerking en de bewaartermijn zijn belangrijk, maar het finaliteitsbeginsel is niet gerespecteerd omdat het doel van de verwerking niet welbepaald en uitdrukkelijk omschreven is, zelfs niet in de voormelde wet van 3 augustus 2012.

Aan de tweede voorwaarde is wel voldaan, maar de derde voorwaarde is niet vervuld. De maatregel is pertinent en relevant, maar niet strikt noodzakelijk. Het gebrek aan noodzakelijkheid blijkt uit een rechtsvergelijkend onderzoek, waarbij moet worden vastgesteld dat niet elke lidstaat die in het geding zijnde maatregel heeft ingevoerd. De eisende partij voor de verwijzende rechter wijst erop dat het occasioneel opvragen van de informatie van de listing, zoals een individuele controle bij de advocaat of cliënt, al zou volstaan. Daarnaast moet worden vastgesteld dat de btw-listing minder nuttig is bij de aankoop van diensten dan bij de aankoop van goederen, gezien de aard van de aangekochte diensten; zij kunnen minder gemakkelijk doorverkocht worden dan goederen.

A.4.1. De Ministerraad herinnert aan het belang van artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek, met name het beletten van belastingfraude. De Ministerraad verduidelijkt dat het beroepsgeheim van de advocaat de

informatie van de btw-listing, bedoeld in artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek, niet beschermt. Die informatie kan evenwel niet leiden tot de identificatie van de door de advocaten verrichte prestaties, waardoor tevens geen afbreuk wordt gedaan aan artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Hij verwijst daarvoor naar het arrest van 15 januari 2015 (C-537/13) inzake *Birutė Šiba*, waarin het Hof van Justitie van de Europese Unie oordeelde dat het beroepsgeheim een beding over het honorarium niet dekt. In ondergeschikte orde wijst de Ministerraad erop dat artikel 93*bis* van het BTW-Wetboek, dat de administratie verplicht tot volledige geheimhouding, de informatie beschermt.

A.4.2. De Ministerraad voert aan dat artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek strookt met artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU) dat de lidstaten toelaat zelf maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat de btw wordt geïnd en fraude wordt bestreden.

Hij verwijst tevens naar de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde die de btw-listing verplicht bij het indienen van de intracommunautaire opgave en verwijst de partijen hierop geen kritiek te hebben.

A.4.3. De Ministerraad wijst op artikel 93*quaterdecies* van het BTW-Wetboek dat de fiscale administratie verplicht tot geheimhouding en op de artikelen 60 tot en met 63*bis* van het BTW-Wetboek over het bewaren en behandelen van documenten die nodig zijn voor de fiscale controle. Hij herinnert aan het arrest nr. 4/2001 van 25 januari 2001 waarin het Hof oordeelde dat de belastingplichtige in voorkomend geval verplicht is loyaal mee te werken aan het inlichtingenonderzoek en waarheidsvinding, een bevoegdheid van de fiscale administraties, waarvan ook hun informatie- en samenwerkingsplicht deel uitmaakt.

A.5.1. De tussenkomen partij herhaalt dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens oordeelde dat het beroepsgeheim alle uitwisselingen tussen een cliënt en zijn advocaat omvat en leidt daaruit af dat de Ministerraad ongelijk heeft wanneer hij zegt dat het beroepsgeheim bepaalde informatie die advocaten moeten doorgeven aan de autoriteiten niet beschermt. De eisende partij voor de verwijzende rechter en de tussenkomen partij menen dat de Ministerraad het arrest nr. C-537/13 fout interpreteert. In voormeld arrest betreft het immers een gestandaardiseerde contractuele clause over het honorarium, die niet wordt beschermd door het beroepsgeheim, omdat die geen gepersonaliseerde informatie bevat. Te dezen betreft het evenwel informatie die wel gepersonaliseerd is.

De tussenkomen partij herhaalt dat het beroepsgeheim de identiteit van de cliënt beschermt en ook de relatie die bestaat tussen een cliënt en een advocaat, waardoor dat gegeven op zich reeds voldoende is om bepaalde verdenkingen tegenover een cliënt in het leven te roepen. De eisende partij voor de verwijzende rechter voegt daaraan toe dat, in tegenstelling tot wat de Ministerraad zegt, de informatie uit artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek wel een identificatie van de cliënt mogelijk maakt.

A.5.2. De tussenkomen partij is tevens van mening dat het door de Ministerraad gestelde doel van de bestreden wetsbepaling ook met minder verregaande maatregelen bereikt kan worden, gezien het risico op fout gebruik van de gegevens. Ook de eisende partij voor de verwijzende rechter stelt vast dat de Ministerraad zelf aangeeft dat de bestreden bepaling slechts een hulpmiddel is.

Bovendien vloeit uit het arrest nr. 46/2000 van 3 mei 2000 geen medewerkingsplicht voort. Integendeel, het Hof heeft het artikel dat ter discussie stond vernietigd net vanwege de verplichting tot loyale samenwerking met een tuchtoverheid.

A.5.3. De eisende partij voor de verwijzende rechter meent dat de vergelijking met intracommunautaire handelingen niet dienstig is, aangezien artikel 53*sexies* van het BTW-Wetboek betrekking heeft op handelingen tussen de lidstaten en de doelstelling anders is, namelijk het opsporen van internationale fraude. Daarnaast komt ook artikel 53*sexies* van het BTW-Wetboek in aanmerking voor een schending van het beroepsgeheim.

A.6.1. De Ministerraad stelt vast dat artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek niet kan worden aangevoerd om dossiers van cliënten te openen bij een btw-controle en dat verder ook andere professionelen die het beroepsgeheim dienen te respecteren een klantenlijst moeten indienen. Hij voegt eraan toe dat het beroepsgeheim niet op oneigenlijke wijze gebruikt kan worden.

A.6.2. Daarnaast wijst de Ministerraad op de afweging die gemaakt moet worden tussen de individuele belangen die door het beroepsgeheim worden beschermd en de algemene openbare belangen en verwijst daarvoor naar het arrest nr. 46/2000 van 3 mei 2000. Tevens wordt verwezen naar de zaak *Michaud t. Frankrijk* waarin het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft aangegeven dat bij het beoordelen van de evenredigheid rekening moet gehouden worden met het feit dat advocaten in sommige gevallen verplicht zijn vermoedens te melden en dat er in de wetgeving een maatregel genomen moet zijn die het beroepsgeheim vrijwaart waarbij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens erop wijst dat wanneer informatie uitgewisseld wordt tussen personen die aan hetzelfde beroepsgeheim onderworpen zijn, dat beroepsgeheim niet geschonden wordt. Tevens is de Ministerraad van mening dat, in tegenstelling tot wat de tussenkomende partij beweert, het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in geen geval erop wijst dat het beroepsgeheim van advocaten breder is dan dat van andere professionelen en dat het zich nog niet eenduidig heeft uitgesproken over het automatische karakter van de uitschakeling van het beroepsgeheim.

A.6.3. De Ministerraad herhaalt dat er geen sprake is van een algemene en *a priori* schending, aangezien er geen identificatie plaatsvindt en de bepaling enkel voor bepaalde klanten geldt. De Ministerraad wijst nog op de webapplicatie Intervat die gebruikt wordt om de gegevens uit de listing te verwerken en die garant staat voor een vertrouwelijke verwerking.

De btw-plichtige cliënt die zijn btw-nummer meedeelt aan zijn advocaat met oog op aftrek van de btw, stemt impliciet in met de btw-listing, hetgeen betekent dat de informatie niet onder de bescherming van het beroepsgeheim valt.

A.6.4. De Ministerraad herinnert eraan dat de administratie de onderzoeksbevoegdheden slechts kan aanwenden in het kader van haar wettelijke opdracht, hetgeen de zogenaamde *fishing-expeditions*, een geval van machtsmisbruik, uitsluit.

Wat betreft de tweede prejudiciële vraag

A.7. De eisende partij voor de verwijzende rechter en de tussenkomende partij menen dat artikel 53^{quinquies} van het BTW-Wetboek discriminerend is ten aanzien van de advocaten omdat geen rekening wordt gehouden met de vaststelling dat het beroepsgeheim van advocaten niet vergelijkbaar is met het beroepsgeheim van andere beroepen en een gelijke fiscale behandeling dus niet voldoet aan artikel 22 van de Grondwet. Bovendien kan het doel van de btw-listing ook op een andere manier worden bereikt.

A.8. De Ministerraad meent dat de tweede prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord, gelet op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 28 juli 2016 in zake de « *Ordre des barreaux francophones et germanophone* » e.a. (C-543/14) dat de herinvoering van een btw-vrijstellingsstelsel voor advocatendiensten verbiedt. In dat arrest werd bepaald dat de belasting over de toegevoegde waarde die werd geheven op diensten verricht door advocaten geen afbreuk doet aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en het beginsel van wapengelijkheid.

A.9. De eisende partij voor de verwijzende rechter en de tussenkomende partij menen dat de Ministerraad ten onrechte het arrest C-543/14 aanhaalt, aangezien voormeld arrest geen betrekking heeft op de btw-listing, enkel op de onderwerping van advocaten aan de btw-plicht.

Bovendien is de Ministerraad ten onrechte van mening dat de verplichting tot geheimhouding van medewerkers van de fiscale administratie (artikel 93^{bis} van het BTW-Wetboek) de schending van artikel 22 van de Grondwet verhindert, aangezien de informatie-uitwisseling tussen personen, ook al zijn ze gebonden door hetzelfde beroepsgeheim, een inbreuk op het beroepsgeheim uitmaakt. Daarnaast kunnen en soms zelfs moeten die medewerkers de informatie doorgeven aan bepaalde instanties.

De eisende partij voor de verwijzende rechter signaleert dat de wetgever van mening is dat artikel 93^{bis} van het BTW-Wetboek het beroepsgeheim niet voldoende waarborgt, omdat de wetgever ook artikel 334 van het WIB 1992 heeft ingevoerd, waarin wordt bepaald dat een tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtverheid nodig is teneinde die waarborg te bieden. Daarnaast diende een nieuw artikel 62^{ter} van het BTW-Wetboek ook te voorzien in een procedure om de naleving van artikel 93^{bis} van het BTW-Wetboek te garanderen. Dit artikel werd uiteindelijk uit het wetsontwerp weggelaten. De wetgever had het voornemen die procedure via een andere wet in te voeren, wat tot op heden nog niet is gebeurd.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 53^{quinquies} van het BTW-Wetboek, dat bepaalt :

« De belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1^o, met uitsluiting van de BTW-eenheden in de zin van artikel 4, § 2, artikel 50, § 1, eerste lid, 3^o, voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd, de leden van een BTW-eenheid bedoeld in artikel 50, § 1, eerste lid, 6^o, de niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor de handelingen die zij hier te lande verrichten zijn vertegenwoordigd door een vooraf erkende persoon, overeenkomstig artikel 55, § 3, tweede lid, en de andere niet in België gevestigde belastingplichtigen bedoeld in artikel 50, § 3, zijn gehouden jaarlijks voor elk lid van een BTW-eenheid en voor iedere belastingplichtige die voor BTW-doeleinden moet geïdentificeerd zijn, behalve voor degenen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 van de belasting zijn vrijgesteld, en waaraan zij goederen hebben geleverd of diensten hebben verstrekt in de loop van het vorige jaar, de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde in kennis te stellen van het totale bedrag van die handelingen alsmede van het totale bedrag van de in rekening gebrachte belasting.

De leden van een BTW-eenheid in de zin van artikel 4, § 2, die overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1^o, voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd, zijn bovendien gehouden jaarlijks de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde in kennis te stellen van het totale bedrag van de in de loop van het vorige jaar voor elk van de andere leden van die BTW-eenheid verrichte handelingen.

De belastingplichtige op wie de in artikel 56^{bis} bedoelde regeling van toepassing is en die geen enkele van de in het eerste lid bedoelde handelingen verricht, is niet gehouden de voornoemde administratie hiervan in kennis te stellen ».

B.1.2. Artikel 60 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen heeft artikel 44, § 1, 1^o, van het BTW-Wetboek vanaf 1 januari 2014 opgeheven, waardoor de diensten verricht door advocaten in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid niet meer vrijgesteld zijn van btw.

De regeling voor de voldoening van de btw is sedertdien van toepassing op advocaten. Krachtens de in het geding zijnde bepaling worden advocaten verplicht jaarlijks een lijst, met bepaalde informatie over de btw-plichtige cliënten aan wie zij diensten hebben verstrekt, door te geven aan de fiscale administratie.

B.1.3. Krachtens artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek moeten de belastingplichtigen jaarlijks voor elk lid van een btw-eenheid en voor iedere belastingplichtige die voor btw-doeleinden moet worden geïdentificeerd, en waaraan zij goederen hebben geleverd of diensten hebben verstrekt in de loop van het vorige jaar, de btw-administratie in kennis stellen van het totale bedrag van die handelingen alsmede van het totale bedrag van de in rekening gebrachte belasting.

Alle belastingplichtigen en leden van een btw-eenheid dienen de jaarlijkse opgave van hun belastingplichtige afnemers op te maken, met uitzondering van de belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek van de btw zijn vrijgesteld zonder enig recht op aftrek te doen ontstaan.

De jaarlijkse opgave moet alle afnemers in België vermelden, die krachtens artikel 50 van het BTW-Wetboek voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn, behalve diegenen die, ingevolge artikel 44 van het BTW-Wetboek, uitsluitend van de belasting vrijgestelde handelingen verrichten.

In de opgave van de belastingplichtige afnemers worden in principe alle leveringen van goederen en diensten voor een bedrag van meer dan 250 euro (exclusief btw) opgenomen, die tijdens het voorbije jaar, aan belastingplichtigen of aan leden van een btw-eenheid werden verstrekt en waarvoor de aangever aan zijn afnemer een factuur of het stuk bedoeld in artikel 53, § 3, van het BTW-Wetboek heeft moeten uitreiken.

De jaarlijkse opgave moet het btw-identificatienummer of, voor de leden van een btw-eenheid, het sub-btw-identificatienummer dat hen werd toegekend, bevatten. Tevens dient het totaalbedrag, exclusief btw, van de aan de afnemer geleverde goederen en de verstrekte diensten te worden vermeld, alsook het totaalbedrag van de aan de afnemer in rekening gebrachte belasting.

B.2. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of artikel 53*quinquies* van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met artikel 22 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens,

doordat het de advocaten verplicht aan de fiscale administratie bepaalde gegevens door te geven die door het beroepsgeheim zouden zijn beschermd (eerste prejudiciële vraag).

Daarnaast wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of artikel 53^{quinqies} van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het de advocaten die gebonden zijn door het beroepsgeheim en de btw-belastingplichtigen die geen advocaat zijn, op dezelfde wijze behandelt (tweede prejudiciële vraag).

Wat betreft de bescherming van het beroepsgeheim

B.3.1. Artikel 22 van de Grondwet bepaalt :

« Ieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald.

De wet, het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel waarborgen de bescherming van dat recht ».

B.3.2. Artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« 1. Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling.

2. 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 ».

De Grondwetgever heeft gestreefd naar een zo groot mogelijke concordantie tussen artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 997/5, p. 2).

De draagwijdte van dat artikel 8 is analoog aan die van de voormelde grondwetsbepaling, zodat de waarborgen die beide bepalingen bieden, een onlosmakelijk geheel vormen.

B.3.3. Artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie welke bij de wet is ingesteld. Het vonnis moet in het openbaar worden gewezen maar de toegang tot de rechtszaal kan aan de pers en het publiek worden ontzegd gedurende het gehele proces of een deel daarvan, in het belang van de goede zeden, van de openbare orde of 's lands veiligheid in een democratische samenleving, wanneer de belangen van minderjarigen of de bescherming van het privé leven van partijen bij het proces dit eisen of, in die mate als door de rechter onder bepaalde omstandigheden strikt noodzakelijk wordt geoordeeld, wanneer openbaarmaking de belangen van de rechtspraak zou schaden ».

Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens beschermt het recht op een eerlijk proces en biedt daarmee ook de wettelijke grondslag voor het beroepsgeheim van advocaten in het bijzonder.

B.4.1. Het recht op eerbiediging van het privéleven, zoals gewaarborgd in de voormelde grondwets- en verdragsbepalingen, heeft als essentieel doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven. Dat recht heeft een ruime draagwijdte en omvat, onder meer, de bescherming van persoonsgegevens en van persoonlijke informatie. De rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens doet ervan blijken dat, onder meer, de volgende gegevens en informatie betreffende personen vallen onder de bescherming van dat recht : de naam, het adres, de professionele activiteiten, de persoonlijke relaties, digitale vingerafdrukken, camerabeelden, foto's, communicatiegegevens, DNA-gegevens, gerechtelijke gegevens (veroordeling of verdenking), financiële gegevens en informatie over bezittingen (zie onder meer EHRM, 26 maart 1987, *Leander t. Zweden*, §§ 47-48; grote kamer, 4 december 2008, *S. en Marper t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 66-68; 17 december 2009, *B.B. t. Frankrijk*, § 57; 10 februari 2011, *Dimitrov-Kazakov t. Bulgarije*, §§ 29-31; 18 oktober 2011, *Khelili t. Zwitserland*, §§ 55-57; 18 april 2013, *M.K. t. Frankrijk*, § 26; 18 september 2014, *Brunet t. Frankrijk*, § 31).

B.4.2. Daarnaast beschermt artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens het beroepsgeheim van advocaten. Zo oordeelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens :

« 35. Door het recht van ‘ eenieder ’ op eerbiediging van zijn ‘ briefwisseling ’ vast te leggen, beschermt artikel 8 van het Verdrag de vertrouwelijkheid van de communicatie, ongeacht de inhoud van de briefwisseling waarvan sprake en ongeacht de vorm die zij aanneemt (*Michaud t. Frankrijk*, reeds aangehaald, § 90, *Frérot*, reeds aangehaald, § 53). Het is dus de vertrouwelijkheid van alle uitwisselingen die individuen met het oog op communicatie kunnen verrichten die wordt gewaarborgd door artikel 8, ook wanneer de verzender of de ontvanger een gedetineerde is (*Silver en anderen t. Verenigd Koninkrijk*, 25 maart 1983, § 84, reeks A nr. 61, *Mehmet Nuri Özen en anderen t. Turkije*, nrs. 15672/08 en 10 andere, § 41, 11 januari 2011, en *Yefimenko t. Rusland*, nr. 152/04, § 144, 12 februari 2013).

[...]

44. [...] Toch genieten de uitwisselingen tussen een advocaat en zijn gedetineerde cliënt een bevoorrecht statuut krachtens artikel 8. [...]

45. Het begrip ‘ noodzaak ’, in de zin van artikel 8 van het Verdrag, houdt het bestaan in van een dwingende maatschappelijke behoefte en, in het bijzonder, de evenredigheid van de inmenging met het nagestreefde legitieme doel (zie, onder meer, *Campbell*, reeds aangehaald, § 44) » (EHRM, 24 mei 2018, *Laurent t. Frankrijk*).

B.5. De rechten die bij artikel 22 van de Grondwet en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens worden gewaarborgd, zijn evenwel niet absoluut. Zij sluiten een overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven niet uit, maar vereisen dat zij wordt toegestaan door een voldoende precieze wettelijke bepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en dat zij evenredig is met de daarmee nagestreefde wettige doelstelling. Die bepalingen houden voor de overheid bovendien de positieve verplichting in om maatregelen te nemen die een daadwerkelijke eerbiediging van het privéleven verzekeren, zelfs in de sfeer van de onderlinge verhoudingen tussen individuen (EHRM, 27 oktober 1994, *Kroon e.a. t. Nederland*, § 31; grote kamer, 12 november 2013, *Söderman t. Zweden*, § 78).

B.6. Zoals de verwijzende rechter stelt, wordt de informatie die advocaten over hun btw-plichtige cliënten aan de fiscale administratie moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt immers onder

de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat.

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

B.7.2. Weliswaar moet de regel van het beroepsgeheim wijken wanneer dat noodzakelijk blijkt of wanneer een hoger geachte waarde ermee in conflict treedt. De opheffing van het beroepsgeheim van de advocaat moet evenwel, om met de fundamentele beginselen van de Belgische rechtsorde verenigbaar te zijn, door een dwingende reden worden verantwoord en strikt evenredig zijn.

B.7.3. De grondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling dient derhalve te worden beoordeeld rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten. Aldus kunnen de regels die van dat geheim afwijken slechts strikt worden geïnterpreteerd, rekening houdend met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld. De regel van het beroepsgeheim moet enkel wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is gezien dat doel.

Bovendien heeft de geheimhoudingsplicht, die door de wetgever aan de houder van het beroepsgeheim is opgelegd, hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt.

B.8. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, is de verplichting om een btw-listing in te dienen, ingegeven door de bedoeling « om de heffing van de belasting te verzekeren » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/1, p. 47).

Het is « een onontbeerlijk middel [...] in de strijd tegen de belastingontduiking » (*Parl. St.*, Senaat, 1968-1969, nr. 455, p. 170), hetgeen een gewettigde doelstelling van algemeen belang is.

B.9.1. De advocaat is enkel ertoe gehouden in de btw-listing zijn cliënten op te nemen die een Belgisch btw-identificatienummer hebben of moeten hebben, en met wie hij handelingen heeft verricht voor een totaalbedrag (exclusief btw) van meer dan 250 euro, met uitzondering van de belastingplichtige cliënten die uitsluitend handelingen verrichten die, krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek, van de belasting zijn vrijgesteld maar die evenwel over een BE-nummer beschikken. Wanneer de advocaat nalaat bepaalde cliënten op te nemen, heeft dit niet tot gevolg dat die cliënten hun recht op aftrek van de btw wordt ontnomen. Het bestaan van een recht op aftrek is immers alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin de desbetreffende persoon op dat tijdstip handelt. De belastingplichtige die goederen of diensten voor zijn belaste handelingen gebruikt, mag de voor die goederen of diensten verschuldigde of voldane btw aftrekken.

B.9.2. Daarnaast bepaalt artikel 93*bis* van het BTW-Wetboek dat de btw-ambtenaar verplicht is « tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft ». Voormelde maatregel van het beroepsgeheim is een maatregel ter bescherming van het privéleven van de belastingplichtige, en houdt in dat gegevens betreffende de fiscale toestand van een belastingplichtige niet aan derden mogen worden openbaar gemaakt.

B.9.3. Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat de gegevens, opgenomen in de btw-listing, die de advocaat dient door te geven aan de btw-administratie, inherent verbonden zijn aan de vaststelling dat hij, sedert 1 januari 2014, btw-plichtig is. Die btw-listing heeft tot doel de invordering van de btw te verzekeren en belastingontduiking te vermijden.

Het is niet zonder redelijke verantwoording een advocaat te verplichten de, in de btw-listing vermelde, beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de in B.8 gestelde doelstelling van de wetgever.

Ten slotte verhindert de geheimhoudingsplicht die ten aanzien van de btw-administratie bestaat (artikel 93*bis* van het BTW-Wetboek) dat de administratie die informatie doorgeeft aan derden, hetgeen een bijkomende waarborg op bescherming van het privéleven van de btw-plichtige cliënten is.

B.9.4. De in geding zijnde bepaling is niet onbestaanbaar met het beginsel van het beroepsgeheim van de advocaat.

De omstandigheid dat de btw mede wordt beheerst door het recht van de Europese Unie, leidt niet tot een ander besluit, nu de artikelen 7 en 47, tweede alinea, voor wat de waarborgen in die laatste bepaling betreft, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, overeenkomstig artikel 52, lid 3, van dat Handvest, in de zin van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens moeten worden uitgelegd.

B.10. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Wat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie betreft

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

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

B.12. Zoals blijkt uit de in B.8 vermelde parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling had de wetgever de bedoeling de invordering van de btw te verzekeren

en belastingontduiking te vermijden. De verplichting tot het indienen van een btw-listing geldt voor alle belastingplichtigen, ongeacht de al dan niet toepassing van een beroepsgeheim op een bepaalde categorie van belastingplichtigen.

B.13. De vaststelling in B.9.4 dat het jaarlijks doorgeven van een btw-listing niet onbestaanbaar is met het beroepsgeheim van de advocaat en dat de gegevens, opgenomen in de btw-listing, *in se* geen betrekking hebben op activiteiten die de kern uitmaken van de opdracht van de advocaat, aangezien ze geen betrekking hebben op vertrouwelijke informatie die door een cliënt aan zijn advocaat wordt meegedeeld en mogelijk voor de cliënt incriminerend is, heeft tot gevolg dat de in het geding zijnde bepaling niet onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.14. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 53*quinquies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt niet de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 14 maart 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen