

ANTIGOON IN FISCALE ZAKEN

Saar Vertenten

Studentennummer: 01203540

Promotor: Prof. dr. Mark Delanote

Commissaris: Sylvie De Raedt

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad master of Laws in de rechten

Academiejaar: 2016 – 2017

ANTIGOON IN FISCALE ZAKEN

Saar Vertenten

Studentennummer: 01203540

Promotor: Prof. dr. Mark Delanote

Commissaris: Sylvie De Raedt

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad master of Laws in de Rechten

Academiejaar: 2016 – 2017

Woord vooraf

Deze masterproef vormt het sluitstuk van de masteropleiding rechten en kan dus worden gezien als het eindresultaat van een jarenlang studie- en ontwikkelingsproces.

Als eerste is een uiting van dankbaarheid aan mijn ouders op zijn plaats.

Van jongs af aan hebben zij mij gestimuleerd leergierigheid aan de dag te leggen en mij aangemoedigd om mijn intellectuele kwaliteiten ten volle te benutten.

Zij hebben mij op eender welk tijdstip in mijn schoolcarrière met raad en daad bijgestaan in de zoektocht naar goede onderwijsinstellingen.

Zij hebben mij gesteund wanneer het halen van deadlines of het instuderen van grote hoeveelheden leerstof iets van een hindernissenparcours weg had. Wanneer mijn inspanningen vervolgens werden beloond, toonden zij zich telkmale oprecht fier.

Hoewel zij binnenkort zullen volhouden dat ik het behalen van een universitair diploma aan mezelf te danken heb, weet ik wel beter: het aandeel van een betrokken stel ouders is allerminst te onderschatten!

Een tweede woord van dank gaat naar mijn promotor, prof. dr. Mark Delanote.

Hij heeft me in juiste richting gestuurd bij het aanvangen van een masterproef inzake de fiscale *Antigoon*-leer.

Ten slotte gaat nog een woord van dank uit naar mijn medestudenten, mijn broer, mijn zus en mijn vriend.

Bij het schrijven van deze masterproef hebben zij veelvuldig bewezen een uitstekende achterban te zijn.

Ik kon op elk moment bij hen terecht met praktische vragen. Zij gaven me tips tricks en toonden zich hulpvaardig wanneer ik voor een of andere keuze stond.

Zij wisten me te motiveren, verdroegen mijn gezeur en maakten mij aan het lachen.

De voleindiging van dit juridisch werkstuk toont aan dat noeste arbeid loont.

Saar Vertenten

Inhoudsopgave

Woord vooraf	i
Inhoudsopgave	II
Lijst met gebruikte afkortingen	VI
Inleiding	1
Titel I Een stand van zaken	3
Antigoon in strafzaken	5
1 Begripsafbakening: onrechtmatig verkregen bewijs	5
2 De aanloop naar het <i>Antigoon</i> -arrest	6
2.1 <i>De bewijsuitsluitingsregel</i>	6
2.2 <i>Fruits of the poisonous tree-doctrine</i>	8
2.3 <i>Afbrokkeling van het absoluut karakter van de uitsluitingsregel</i>	9
3 Cassatie 14 oktober 2003, het <i>Antigoon</i> -arrest	10
3.1 <i>De concrete casus</i>	11
3.1.1 Het feitenrelaas	11
3.1.2 De bestreden beslissing	12
3.1.3 De beslissing van het Hof van Cassatie	12
3.2 <i>De uitsluitingsgronden</i>	13
3.2.1 Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid	14
3.2.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijsmiddel	15
3.2.3 Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces	16
3.3 <i>Ratio voor de ommekeer</i>	17
4 De verdere evolutie van de <i>Antigoon</i> -leer	20
4.1 <i>Het Hof van Cassatie hernieuwt de eigen rechtspraak</i>	20
4.1.1 Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid	21
4.1.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijsmiddel	23
4.1.3 Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces	23
4.1.4 Besluit	25
4.2 <i>Uitbreiding naar andere rechtstakken</i>	26
4.2.1 <i>Antigoon</i> in het civiel recht	26
4.2.2 <i>Antigoon</i> in het fiscaal recht	27
4.3 <i>Antigoon getoetst aan de Grondwet</i>	28

4.4	<i>Een beperkte wettelijke verankering</i>	28
	Antigoon in fiscale strafzaken	31
1	De grondbeginselen van het bewijsrecht	31
2	Het onrechtmatig verkregen bewijs	32
2.1	<i>Onrechtmatigheden begaan door een derde</i>	33
2.2	<i>Onrechtmatigheden begaan door een overheid</i>	34
	Antigoon in fiscale zaken	35
1	Het fiscaal-administratief bewijsrecht voor 22 mei 2015	35
1.1	<i>De algemene principes</i>	35
1.1.1	Het bewijsrecht voor de fiscale rechtbank	35
1.1.2	Het zwijgrecht in fiscaal-administratieve geschillen	36
1.1.3	Onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht	37
1.1.4	De gevolgen van de bewijsuitsluiting	38
1.1.4.1	Nietigheid van de aanslag	38
1.1.4.2	Een nieuwe of subsidiaire aanslag	39
1.2	<i>Bewijsuitsluiting volgens de rechtsleer</i>	40
1.2.1	Een overzicht van de mogelijke gronden tot uitsluiting	40
1.2.2	De rol van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur	43
1.2.2.1	Het behoorlijk bestuur en de bewijsuitsluiting	43
1.2.2.2	Bruikbaarheid in het fiscaal recht	44
1.2.3	Een fiscale <i>Antigoon</i>	46
1.3	<i>Bewijsuitsluiting in de rechtspraak</i>	52
1.3.1	Onrechtmatigheid begaan door een derde	52
1.3.2	Onrechtmatigheid begaan door de fiscale administratie	54
1.3.2.1	Het klassieke leerstuk	54
1.3.2.2	De opkomst van Antigoon	55
1.3.3	Een bijzondere situatie van samenloop	58
1.3.3.1	Beknopte introductie in het KB Lux-dossier	59
1.3.3.2	De hekele punten in het KB Lux-dossier	59
1.3.3.3	De beoordeling van het bewijs in de fiscale procedures	61
1.3.3.4	Antigoon in de KB Lux-affaire	68
2	Cassatie 22 mei 2015	68
2.1	<i>De concrete casus</i>	69
2.1.1	Het feitenrelaas	69
2.1.2	De bestreden beslissing	70

2.1.3	De beslissing van het Hof van Cassatie	71
2.2	<i>De uitsluitingsgronden</i>	73
2.2.1	Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid	73
2.2.2	Onbehoorlijk bestuur	73
2.2.3	Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces	75
2.3	<i>De repliek van de doctrine</i>	76
2.4	<i>De repliek van de politiek</i>	83
3	Confirmatie van de gewijzigde doctrine	86
3.1	<i>Implementatie van de fiscale Antigoon-rechtspraak</i>	86
3.2	<i>Het Hof van Cassatie opnieuw aan zet</i>	88
	De internationale context	90
1	Europees Hof voor de Rechten van de Mens	90
1.1	<i>Onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken</i>	91
1.1.1	Het recht op een eerlijk proces	91
1.1.2	De <i>Antigoon</i> -rechtspraak getoetst aan het EVRM	94
1.2	<i>Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken</i>	95
1.2.1	De niet-toepasselijkheid van het recht op een eerlijk proces	95
1.2.2	Onrechtmatig handelen in fiscale aangelegenheden	95
2	Europees Hof van Justitie	97
2.1	<i>Noot vooraf</i>	97
2.2	<i>Het arrest WebMindLicenses</i>	97
2.2.1	Het feitenrelaas	98
2.2.2	De relevante rechtsvragen	99
2.2.3	De beslissing van het Europees Hof van Justitie	100
2.2.4	Besluit	102
	Titel II Een theoretische beschouwing	105
	Antigoon: strafzaken vs. fiscale zaken	107
	Antigoon en de grondrechten	111
1	Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens	111
2	Het Handvest van de Grondrechten van de EU	113
2.1	<i>Een greep uit de eerste reacties</i>	113
2.2	<i>Enige nuance</i>	115
2.3	<i>De volharding in de rechtspraak</i>	119
2.3.1	Relativering door het Hof van Cassatie	119

2.3.2 Een vernieuwde <i>Antigoon</i> -toets.....	121
2.4 <i>Slotsom</i>	123
Besluit	125
Bibliografie.....	129

Lijst met gebruikte afkortingen

In deze masterproef wordt gebruik gemaakt van volgende afkortingen.

art.	artikel
BBI	Bijzondere Belastinginspectie
btw	belasting over de toegevoegde waarde
bv.	bijvoorbeeld
BW	Burgerlijk Wetboek
CLO	Central Liaison Office
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
e.v.	en volgende
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
Handvest van de Grondrechten	Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie
Hof van Justitie	Europees Hof van Justitie
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
i.v.m.	in verband met
MB	ministerieel besluit
m.i.	mijns inziens
o.m.	onder meer
Unierecht	het recht van de Europese Unie
V.T.Sv.	Voorafgaande titel van het wetboek Strafvordering
WBTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
WIB	Wetboek van de Inkomstenbelastingen
WIB92	Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992

Inleiding

In mei 2015 besliste de Nederlandstalige afdeling van ons hoogste rechtscollege om weer wat leven in de brouwerij te brengen. Deze keer was het de beurt aan de fiscale kamer van het Hof van Cassatie om door middel van een controversiële uitspraak een heuse polemiek in de rechtsleer uit te lokken.

Mocht dit daadwerkelijk het opzet van het Hof van Cassatie geweest zijn, dan was het daarin zeker geslaagd. De meningen over de wettigheid, geoorloofdheid en implicaties van de introductie van de befaamde *Antigoon*-leer in het fiscaal recht, waarover het *in casu* gaat, bleken zeer verdeeld.

Al kreeg het mijlpaalarrest van het Hof van Cassatie niet lang de kans om zichzelf te bewijzen. Enkele maanden later deed immers ook het Europees Hof van Justitie in een fiscaal geschil een uitspraak met betrekking tot de materie van het onrechtmatig verkregen bewijs.

Nog niet goed bekomen van de eerste standpunten, wordt de lezer van fiscale tijdschriften voor een tweede maal overspoeld met commentaren over het onderwerp. Hij wordt langs alle kanten belaagd met opinies en weerwoord omtrent de vraag of het Hof van Cassatie zijn mijlpaalarrest nu noodgedwongen ergens in een donkere archiefdoos zal moeten opbergen.

Nu de gemoederen weer wat bedaard zijn en een overzicht kan worden gegeven van de verschillende standpunten die hun weg hebben gevonden naar het bredere publiek, kan pas echt onderzocht worden hoe het nu verder moet met die fiscale *Antigoon*. Rekening houdende met de supranationale opvatting, is er in onze rechtsstaat ruimte voor een *Antigoon*-doctrine *in fiscalibus* en wat is de vermoedelijke draagwijdte ervan?

Dit kan uiteraard niet uit de losse pols worden beantwoord, maar vereist in eerste instantie een studie van de initiële *Antigoon*-rechtspraak in strafzaken, de verdere ontplooiing ervan en de verkenning van een eventuele toepasbaarheid in fiscale zaken. Pas daarna kan het arrest van het Hof van Cassatie, waarin onverbloemd tot die toepasselijkheid werd beslist, nader worden bekeken. Vervolgens wordt ook licht geworpen op de hogere rechtspraak van de internationale jurisdicties, meer specifiek het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Europees Hof van Justitie. Ten slotte kunnen de verschillende overtuigingen ten opzichte van elkaar worden afgewogen.

Titel I

Een stand van zaken

Antigoon in strafzaken

Aanvankelijk volgde het Hof van Cassatie en diens gevolg ook de hele Belgische rechts-praktijk de zogeheten *exclusionary rule*, wanneer men te maken kreeg met een onrechtmatig verkregen bewijsstuk. Dit werd zo ruim toegepast dat het leidde tot de onverbiddelijke uitsluiting van ieder bewijsstuk dat op onwettig wijze werd verkregen of dat werd bekomen op basis van dergelijk door onrechtmatigheid aangetast bewijselement. Maar mooie liedjes blijven niet duren. Het absoluut karakter van dit principe werd meer en meer in twijfel getrokken, met als eindpunt van het verval het legendarische cassatiearrest van 14 oktober 2003.

Vooreerst is het van belang het concept ‘onrechtmatig verkregen bewijs’ toe te lichten, vervolgens om stil te staan bij de traditionele denkwijze. Met deze kennis kan de situatie voorafgaand aan het *Antigoon*-arrest worden toegelicht, om hierna de *Antigoon*-uitspraak te analyseren en vervolgens te eindigen met een bespreking van het verdere ontwikkeling van de *Antigoon*-doctrine.

1 Begripsafbakening: onrechtmatig verkregen bewijs

1. Allereerst is het belangrijk onder de aandacht te brengen dat een onderscheid bestaat tussen de rechtmatigheid van de wijze van verkrijging van een bewijsmiddel enerzijds en de toelaatbaarheid van dit bewijs anderzijds.
2. De rechtmatigheid van de bewijsverkrijging is pas aan de orde eens het bewijsmiddel toelaatbaar wordt geacht en op correcte wijze wordt voorgelegd aan de rechter.
3. De toelaatbaarheid¹ van het bewijs is een beoordeling die bij aanvang van het onderzoek ten gronde moet worden gemaakt, zowel wat de voorlegging van een concreet bewijsstuk betreft, als het gebruik ervan.² In beginsel is de bewijslevering voor de strafrechter vrij, wat impliceert dat alle elementen van bewijs toelaatbaar zijn.³

¹ Voor het onderscheid tussen de toelaatbaarheid van een bewijsstuk en de wettigheid ervan, zie D. MOUGENOT, “Antigone face aux juges civils. L’appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles”, *DAOR* 2011, afl. 98, (240) 240.

² D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 263.

³ Voor een opsomming van de uitzonderingen, zie D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 263–264.

4. De wetgever heeft zich tot op heden van enige wettelijke definiëring afzijdig gehouden, wat tot gevolg heeft dat een omschrijving van het rechtsfenomeen ‘onrechtmatig verkregen bewijs’ elders moet worden gevonden.

5. Volgens DE WOLF kan men onrechtmatig verkregen bewijs definiëren als bewijs dat werd verkregen in strijd met het recht.⁴

Na analyse van de verschillende omschrijvingen die in de rechtsleer worden geboden, komt hij tot de conclusie dat een bewijsstuk door onrechtmatigheid is aangetast, wanneer bij de bewijsverkrijging ofwel een voorschrift uit het strafprocesrecht werd geschonden, ofwel een materiële rechtsregel of algemeen rechtsbeginsel werd miskend.⁵

Nochtans beoogt die tweede categorie rechtsregels strikt genomen niet de bewijsverkrijging te organiseren. Het begrip ‘onrechtmatigheid’ mag dan ook niet gelijkgesteld worden met het begrip ‘onwettigheid’.

6. Ook in de rechtspraak van het Hof van Cassatie is een onrechtmatigheid heel wat ruimer dan een onwettigheid ofwel een loutere miskenning van de tekst van de wet.⁶

Op 13 mei 1986 verklaart het Hof dat een ‘onrechtmatigheid’ moet worden gekaderd in de vereisten van loyaliteit van het bewijs en van de behoorlijkheid in de opsporing en de bewijsvoering, die voortvloeien uit de waardigheid van het gerecht.⁷

2 De aanloop naar het *Antigoon*-arrest

Dit hoofdstuk bespreekt de klassieke zienswijze inzake de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs alsook de eerste tekenen van de teloorgang van het traditioneel standpunt.

2.1 De bewijsuitsluitingsregel

7. De *exclusionary rule*, ook wel de bewijsuitsluitingsregel of het principe van het rechtmatig verkregen bewijs genoemd, houdt in dat ieder bewijsstuk dat op een onrechtmatige wijze werd verkregen niet langer kan dienen als grond tot veroordeling en

⁴ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 265.

⁵ *Ibid.*, 265, vn. 1705.

⁶ Dit blijkt reeds uit de vroege rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake onrechtmatig bewijs. Hoewel oorspronkelijk enkel onwettigheden werden gevisieerd, oordeelde het Hof in 1960 (Cass. 2 mei 1960, *Arr.Cass.* 1960, 784) dat ook onderzoekshandelingen strijdig met “de waardigheid van het ambt van de onderzoeksrechter” het verkregen bewijs een onrechtmatig karakter kunnen verlenen. Met het arrest van 29 oktober 1962 (Cass. 29 oktober 1962, *RW* 1963–64, 815–818) werden vervolgens ook onregelmatigheden begaan door particulieren onder de onrechtmatig verkregen bewijzen gebracht.

⁷ Cass. 13 mei 1986, AR 9136. Herhaald bij Cass. 13 januari 1999, AR P.98.0412.F. (zie *infra*, 8)

aldus uit de procedure dient te worden geweerd. Dit betekent dat de rechter bij zijn oordeel dient te handelen alsof het geweerde bewijs niet bestaat.⁸

De strenge bewijsuitsluiting wordt in 1923 niet mis te verstaan door het Hof van Cassatie als de regel voorgedragen. In de arresten van 12 maart 1923⁹ en 10 december 1924¹⁰, waarin het Hof werd gevraagd zich uit te spreken over een veroordeling gestoeld op een onwettige huiszoeking, luidt het oordeel dat het niet is toegestaan een persoon te veroordelen op grond van bewijsmateriaal dat op een onwettige wijze is verkregen, omdat onwettig handelen geen wettig gevolg kan hebben.

Die uiting van een strikte eerbiediging van de legaliteit¹¹ behoort sedertdien tot de vaststaande rechtspraak van de Belgische rechtscollèges.¹²

8. Een opsomming van de situaties die aanleiding geven tot toepassing van de uitsluitingsregel volgt evenwel pas 40 jaar later, met het cassatiearrest van 13 mei 1986.¹³ In deze uitspraak preciseert het Hof van Cassatie dat de bewijsuitsluiting het gevolg hoort te zijn, wanneer het bewijs werd verkregen door een met de materiële wet strijdige daad, door een daad strijdig met de regelen van formeel procesrecht, of door een daad strijdig met de algemene rechtsbeginselen.¹⁴ Het gaat met andere woorden niet enkel over inbreuken op de strafwet, maar over eender welke wetsovertreding.¹⁵

9. Het principe dat ieder door onrechtmatigheid gecontamineerd bewijsmiddel uitgesloten moet worden, is zowel van toepassing op de bewijzen die door het Openbaar Ministerie of eender welke andere procespartij worden verzameld, als op de bewijzen die door derden aan de procespartijen ter beschikking worden gesteld.¹⁶

10. Wanneer de onwettigheid of onregelmatigheid wordt begaan gedurende een lopend onderzoek, heeft dit enkel de nietigheid van de individuele onderzoekshandeling tot gevolg. Is daarentegen het strafrechtelijk onderzoek gestart op basis van informatie

⁸ C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2014, 1291; T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, 469; E. BREWAEYS, "Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs", *Juristenkrant* 2003, afl. 79, 1.

⁹ Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233.

¹⁰ Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67.

¹¹ J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 1.

¹² Zie D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 267; L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 359.

¹³ Cass. 13 mei 1986, AR 9136.

¹⁴ Ph. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 134.

¹⁵ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 355.

¹⁶ T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, (469) 470.

die op onrechtmatige wijze is verkregen, moet het gehele onderzoek nietig verklaard worden ongeacht het gegeven dat de procedure nadien regelmatig is verlopen.¹⁷

DE SMET tracht dit verregaande gevolg aannemelijk te maken met behulp van volgende beeldspraak: “*Net zoals bij dominostenen brengt een fout bij het begin van de keten een kracht op gang die het hele proces in elkaar doet storten*”.¹⁸

11. In het arrest van 13 januari 1999 verduidelijkt het Hof van Cassatie dat bewijs verkregen door een handeling die niet verenigbaar is met de grondregelen van de strafrechtspleging eveneens dient te worden beschouwd als een onrechtmatig verkregen bewijs.¹⁹ In het bijzonder haalt het Hof van Cassatie de eerbieding van de rechten van verdediging, waaronder het zwijgrecht, aan.

2.2 *Fruits of the poisonous tree*-doctrine

12. De uitsluitingsregel treft niet enkel het primair bewijs, maar ook het bewijs dat wordt verkregen ten gevolge van een op onrechtmatige wijze verkregen bewijselement. Dit secundair bewijsmateriaal wordt beschouwd als aangetast door de onregelmatigheid en kan om die reden niet langer een regelmatig bewijs opleveren.

Bij het buiten beschouwing laten van het secundair bewijs, spreekt men niet van toepassing van de *exclusionary rule*, wel van toepassing van de *fruits of the poisonous tree*-doctrine²⁰, die overigens als een herformulering van het Latijns adagium “*Quod nullum est, nullum producit effectum*” kan worden beschouwd.²¹

13. De uitsluiting van het secundair bewijsmateriaal wordt door het Hof van Cassatie voor het eerst toegepast in de uitspraak van 24 mei 1948.²² In deze zaak verklaart het Hof van Cassatie dat bekentenis die de beklaagde doet na een onwettige huiszoeking evenzeer nietig beschouwd dient te worden als de vaststellingen die men bij deze huiszoeking heeft gedaan. Indien men dit niet zou doen, zou het primair onregelmatig bewijs immers via een omweg langs het secundair bewijs toch nog gebruikt kunnen worden als grond tot veroordeling. Dit gaat in tegen de idee dat een door

¹⁷ Zie Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233; Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67; C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2014, 1293; B. DE SMET, “Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal” (noot onder Cass. 4 december 2007), *RW* 2008–2009, afl. 3, (110) 111.

¹⁸ B. DE SMET, “Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal” (noot onder Cass. 4 december 2007), *RW* 2008–2009, afl. 3, (110) 111; ook *infra*, 9.

¹⁹ Cass. 13 januari 1999, AR P.98.0412.F, *P&B* 1999, 323–329.

²⁰ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 360 en 364; C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2014, 1291; T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469.

²¹ Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”, *TFR* 2016, afl. 499, tfrnet.larcier.be, (356) 358.

²² Cass. 24 mei 1948, *Pas.* 1948, I, 334–335.

onrechtmatigheid aangetast bewijsmiddel het oordeel van de rechtbank op geen enkele manier kan en mag beïnvloeden.

14. Slechts wanneer het causaal verband tussen beide of meerdere bewijselementen niet vaststaat, kan men nog ontsnappen aan bewijsuitsluiting naar aanleiding van toepassing van de *fruits of the poisonous tree*-regel.²³ Deze verbondenheid ontbreekt bijvoorbeeld in de zaak waarover het Hof van Cassatie zich op 2 september 1948 heeft uitgesproken.²⁴

Met andere woorden, wanneer meerdere bewijsstukken voorhanden zijn, maar het gebrek slechts enkele daarvan heeft aangetast, kunnen wel die bewijselementen die geen rechtstreeks of onrechtstreeks gevolg zijn van het onrechtmatige handelen, behouden worden.

2.3 Afbrokkeling van het absoluut karakter van de uitsluitingsregel

15. De ommekeer tot het verlaten van een algemene uitsluitingsleer is geen radicale gebeurtenis, wel is dit het eindpunt van een geleidelijke evolutie bestaande uit opeenvolgende nuanceringen.

16. De eerste grote aantasting van de uitsluitingsregel komt er met de arresten van 17 januari 1990²⁵ en 17 april 1991²⁶.

In die arresten maakt het Hof van Cassatie een onderscheid naargelang de hoedanigheid van de verkrijger van het bewijs en naargelang zijn bedoeling.²⁷ De rechtspraak doet de uitwerking van de uitsluitingsregel ophouden onder de cumulatieve voorwaarden dat de begane onrechtmatigheid niet aan de overheidsagenten of aangever valt toe te schrijven en dat er geen verband bestaat tussen de overhandiging aan de overheidsdiensten en de aanwending ervan in rechte.²⁸

²³ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 364; C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2014, 1292.

²⁴ Cass. 2 september 1948, *Pas.* 1948, I, 488.

²⁵ Cass. 17 januari 1990, AR 7831.

²⁶ Cass. 17 april 1991, AR 8761.

²⁷ Ph. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 134.

²⁸ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 360-361; D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 269-270; H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 7; Ph. TRAEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 135.

Dit onderscheid wordt vervolgens opnieuw gehandhaafd in de rechtspraak van 4 januari 1994²⁹ en 9 december 1997³⁰.

17. Een tweede relativering van de *exclusionary rule* betreft het onderscheid tussen de aangifte en het bewijs. Het is immers niet ondenkbaar dat de overheidsagenten op een rechtmatige wijze bewijzen gaan verzamelen, nadat zij kennis hebben genomen van een misdrijf naar aanleiding van een door de kennisgever of derde begane onrechtmatigheid.³¹

Het Hof van Cassatie oordeelt op 30 mei 1995 om die reden dat het bewijs van een misdrijf niet hetzelfde is als de bekendmaking ervan en dat die bekendmaking niet voor onbestaande kan worden gehouden.³² Diezelfde formulering wordt op 23 april 2002 herhaald.³³

18. Ten derde staat het Hof van Cassatie op 13 januari 1998³⁴ toe dat de beklaagde zijn verdediging voert met behulp van bewijsmateriaal dat op onrechtmatige wijze werd verkregen.

3 Cassatie 14 oktober 2003, het *Antigoon*-arrest

Ondanks bovenstaande relativeringen bleef de traditionele uitsluitingsregel overeind. Althans tot 14 oktober 2003, de dag waarop het Hof van Cassatie besliste “*een Copernicaanse wending in het Belgisch bewijsrecht*”³⁵ door te voeren.

Met dit mijlpaalarrest³⁶ verlaat het Hof de extensieve uitsluitingsregel en beperkt het bewijsuitsluiting tot slechts drie gevallen, zijnde ten eerste wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid, ten tweede wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast en ten derde wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces. Sindsdien is het uitgangspunt dat ook het bewijsmateriaal dat resulteert uit een

²⁹ Cass. 4 januari 1994, AR 6388.

³⁰ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N; Cass. 9 december 1997, AR P.97.132.N.

³¹ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 270; Ph. TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 135.

³² Cass. 30 mei 1995, AR P.93.946.N.

³³ Cass. 23 april 2002, AR P.01.0277.N.

³⁴ Cass. 13 januari 1998, AR P.97.1534.N.

³⁵ Zoals VAN OVERBEKE dit mooi heeft omschreven (S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 543). Zie ook T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 470–471.

³⁶ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr. Cass.* 2003, 1862–1868, concl. DE SWAEF.

overtreding door de vervolgende overheid in rechte gebruikt kan worden, tenminste voor zover niet een van de uitzonderingen van toepassing is.³⁷

Alvorens de uitsluitingsgronden te bespreken, is het relevant om de achtergrond van de rechtszaak te schetsen. Immers, een uitspraak van het Hof van Cassatie komt er niet zomaar, maar is het gevolg van een gelegenheid die wordt gecreëerd door een concrete rechtsvraag.

3.1 De concrete casus

3.1.1 Het feitenrelaas

19. De discussie in deze zaak had in essentie betrekking op de volgende gebeurtenis: enkele politieagent hadden zichzelf de toegang verschaft tot de wagen van de beklaagde, met behulp van autosleutels die in de jaszak van beklaagde werden aangetroffen bij het uitvoeren van een veiligheidsfouille.

Bij het zoeken in de wagen troffen de politiediensten een geladen pistool met weggevijsd serienummer aan. Op grond van die vaststelling werd de beklaagde voor de correctionele rechtbank gedaagd wegens het zonder wettige reden en zonder vergunning dragen van een verweerwapen.

Voor de rechtbank onstond hevige discussie over de bevoegdheid van de politiediensten om de wagen te onderzoeken en werd de vraag gesteld naar de verenigbaarheid van de politionele actie met artikel 29 van de wet op het politieambt³⁸.

Aanvankelijk beweerden de betrokken politiediensten dat de fouille werd uitgevoerd ingevolge een eerder gecoördineerde politionele actie, waaruit ze informatie hadden verkregen omtrent de betrokkenheid van beklaagde bij drughandel en wapenbezit. Naarmate het onderzoek ten gronde vorderde, bleek dat de fouille niet was ingegeven door een eerdere politonele actie, maar slechts naar aanleiding van druggerelateerde informatie van de drugsectie van de politie. Bij verder onderzoek kwam ten slotte aan het licht dat die 'informatie' louter bestond uit een proces-verbaal opgesteld naar aanleiding van een controle in het café dat beklaagde uitbaatte.

De beklaagde voerde dan ook aan dat de zoekactie de wet miskende en om die reden nietig verklaard behoorde te worden. Aldus kwam het volgens hem, ingevolge toepassing van de bewijsuitsluitingsregel, aan de rechtbank en het hof toe om over te gaan tot vrijspraak bij ontstentenis van regelmatig vergaard bewijs.

³⁷ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 361; E. BREWAEYS, "Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs", *Juristenkrant* 2003, afl. 79,4.

³⁸ Wet van 5 augustus 1992 op het politieambt, *BS* 22 december 1992, 27124.

3.1.2 De bestreden beslissing

20. Het arrest van het hof van beroep te Antwerpen³⁹ beslist tot nietigheid van de zoeking, bij gebreke aan een redelijke grond om aan te nemen dat het voertuig werd gebruikt om één van de in artikel 29 van de wet op het politieambt opgesomde redenen. Niettemin oordelen de appèlrechters vervolgens dat het bewijs, dat bij deze nietig verklaarde zoeking is gevonden, niet uit de debatten geweerd hoeft te worden.

De beklaagde wordt vervolgens schuldig bevonden aan de hem ten laste gelegde misdrijven. Als verantwoording geeft het hof te Antwerpen ten eerste dat de sanctie van bewijsuitsluiting gereserveerd dient te worden voor die gevallen waarin de begane onrechtmatigheid bij de opsporing een negatieve invloed heeft op de betrouwbaarheid van het verzamelde bewijsmateriaal. Ten tweede kan de sanctie van bewijsuitsluiting volgens het hof te Antwerpen worden toegepast, wanneer het optreden van de politionele diensten een ernstige inbreuk op de beginselen van een behoorlijke procesorde met zich meebrengt en zo het recht van de beklaagde op een eerlijke behandeling van zijn zaak schendt, hetzij doelbewust, hetzij met grove veronachtzaming van diens belangen.⁴⁰

Die beslissing van het Antwerpse hof van beroep druist in tegen de vaststaande rechtspraak, om welke reden beklaagde cassatieberoep aantekent.

3.1.3 De beslissing van het Hof van Cassatie

21. Beklaagde voert in cassatie aan dat het hof van beroep te Antwerpen de regels over het bewijs in strafzaken schendt en de algemene beginselen die de strafrechtspleging en het strafproces beheersen, miskent.

22. Advocaat-generaal DE SWAEF schaart zich achter het Antwerpse hof van beroep. In zijn advies aan het Hof haalt hij aan dat de vereiste van formele legaliteit “*ongetwijfeld van een lagere waardegradatie dan de eerbiediging van de menselijke waardigheid en de loyaliteit van de opsporingsmethoden*” is.⁴¹ Verder betoogt hij het volgende:

“Als bewijsuitsluiting geen automatische sanctie is op onrechtmatigheden zal de rechter het belang van bescherming tegen onrechtmatig politieoptreden kunnen afwegen tegen het belang van bescherming tegen misdrijven. Bewijsuitsluiting die tot vrijspraak leidt is daarbij een sanctie die best slechts te rechtvaardigen is bij doelbewuste wetsschennis, grove onachtzaamheden of miskennen van beginselen van een behoorlijke procesorde.

Bewijsuitsluiting zal daarenboven eveneens toegepast worden wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast. Is het onrechtmatig verkregen bewijs evenwel zowel betrouwbaar als overtuigend, dan hoeft het niet buiten de

³⁹ Antwerpen 11 april 2003, *T.Strafr.* 2004, afl. 2, 147–148.

⁴⁰ Antwerpen 11 april 2003; DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr.Cass.* 2003, 1862–1867.

⁴¹ DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr.Cass.* 2003, (1862) 1864, overw. 6.1.

rechterlijke oordeelsvorming te worden gehouden, op voorwaarde dat het gebruik van dit bewijs niet in strijd is met het recht van de beklaagde op een eerlijk proces in zijn geheel beschouwd."⁴²

23. Ook de Nederlandstalige afdeling van het Hof van Cassatie besluit de knoop door te hakken en expliciet komaf te maken met de voorheen gevolgde bewijsuitsluitingsregel.

Het Hof neemt in zijn oordeel grotendeels de redenering van het hof van beroep te Antwerpen over, maar voegt er net als DE SWAEF nog een derde uitsluitingsgrond aan toe.

Het Hof komt hierna tot de bevinding dat artikel 29 van de Wet op het politieambt niet voorschrijft welk gevolg moet worden verleend aan het onrechtmatig doorzoeken van een voertuig. Naar de overtuiging van het Hof van Cassatie beschikt het hof van beroep dan ook over de mogelijkheid te oordelen dat, hoewel de zoeking onrechtmatig was, dit geen invloed had op de betrouwbaarheid van het bewijs en dit niet het recht van de beklaagde op een eerlijk proces in gedrang heeft gebracht. Wanneer het hof van beroep vervolgens de beklaagde schuldig bevindt, is deze beslissing volgens het Hof van Cassatie verantwoord naar recht.

3.2 De uitsluitingsgronden

24. Het Hof van Cassatie beslist met ingang van 14 oktober 2003 niet langer het strikte principe van het rechtmatig bewijs te volgen en de bewijsuitsluiting voor enkele specifieke omstandigheden te reserveren.

"Overwegende dat de omstandigheid dat een bewijselement op onrechtmatige wijze werd verkregen, in de regel slechts tot gevolg heeft dat de rechter, bij het vormen van zijn overtuiging, dat gegeven rechtstreeks noch onrechtstreeks in aanmerking mag nemen:

- hetzij wanneer de naleving van bepaalde vormvoorwaarden voorgeschreven wordt op straffe van nietigheid;*
- hetzij wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast;*
- hetzij wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces,"*⁴³

25. De rechter blijft na deze uitspraak nog steeds onderworpen aan de verplichting het (on)rechtmatig karakter van de bewijsstukken te onderzoeken.⁴⁴ Te meer verplicht het arrest van 14 oktober 2003 de rechter ertoe zijn beslissing uitdrukkelijk te motiveren, in het bijzonder wat de reden om het door onrechtmatigheden aangetaste bewijsmateriaal

⁴² DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr.Cass.* 2003, (1862)1865, overw. 7.1 en 7.2.

⁴³ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, (1862)1865.

⁴⁴ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 271.

wel dan niet te aanvaarden betreft. Dit betekent dat de rechter is gehouden de *Antigoon*-test op uitdrukkelijke wijze te doorlopen.⁴⁵

26. Wanneer de conclusie luidt dat tot bewijsuitsluiting moet worden overgegaan, mag de rechter het op onrechtmatige wijze verkregen bewijselement op geen enkele manier in zijn uiteindelijke oordeel betrekken. De *fruits of the poisonous tree*-doctrine blijft met andere woorden ook na het *Antigoon*-arrest in stand.

3.2.1 Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid

27. De eerste situatie waarin de bewijsuitsluiting nog van toepassing is, vloeit voort uit de verantwoordelijkheid die de wetgever draagt. Om het optreden van het gerechtelijk apparaat mogelijk te maken, moet hij voorzien in een procedureel kader waarbinnen de overheid haar bevoegdheden kan uitoefenen. Acht de wetgever hierbij een bepaald procedureel voorschrift van essentieel belang, dan mag van hem worden verwacht dat hij dit ook kenbaar maakt door aan de niet-naleving of overtreding ervan een nietigheids-sanctie te koppelen.⁴⁶

Wanneer de wet een uitdrukkelijke nietigheidssanctie bevat, is het zo dat aan de rechter geen appreciatiebevoegdheid meer toekomt: zodra de wet de nietigheid oplegt, moet de rechter het bewijs terzijde schuiven.⁴⁷ Het is immers volstrekt logisch dat wanneer een handeling nietig wordt verklaard, ook het bewijs verkregen bij die handeling als onbestaande wordt geacht.

Bewijsuitsluiting kan in deze hypothese als een uiterst evidente regel worden beschouwd. Niettemin moeten hierbij nog enkele opmerkingen worden gemaakt.

28. Een eerste opmerking is dat we in ons Belgisch rechtssysteem een onderscheid maken tussen relatieve en substantiële nietigheden.

De substantiële nietigheid is een sanctie die voortvloeit uit de aard van het geschonden voorschrift. Een vormvoorschrift kan als substantiële rechtsvorm worden beschouwd, wanneer het te maken heeft met fundamentele of grondwettelijke rechten, alsook met de individuele vrijheden. Ze behoren tot de essentie van de rechtspleging en dienen het algemeen belang.

⁴⁵ B. DE SMET, "Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal" (noot onder Cass. 4 december 2007), *RW* 2008–2009, afl.3, (110) 113.

⁴⁶ S. VAN OVERBEKE, "Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces" in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 547–548; Ph. TRAEEST, "Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit" (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 137.

⁴⁷ C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, 1297.

Desondanks heeft de wetgever aan deze grondrechten niet steeds expliciet een nietigheidssanctie gekoppeld.⁴⁸ Dit betekent uiteraard niet dat een miskenning ervan niet gesanctioneerd moet worden. Het is de rechtspraak die aan overtreding van zulk essentieel vormvoorschrift *de facto* de nietigheid heeft gekoppeld.⁴⁹

Bewijselementen die aangetast zijn door een onregelmatigheid die de wetgever niet uitdrukkelijk met de nietigheid sanctioneert, worden echter niet gevisieerd door de *Antigoon*-doctrine van het Hof van Cassatie. Dit bewijs zal dus slechts uitgesloten kunnen worden, wanneer een van de andere uitsluitingsgronden van toepassing is.⁵⁰

29. Ten tweede moet worden opgemerkt dat in het strafprocesrecht, zelfs wat de opsporingsmethoden en bewijsmiddelen betreft, slechts zeer weinig bepalingen op straffe van nietigheid voorgeschreven zijn.⁵¹

Bovendien is het zo dat wanneer de bepaling wel aan de nietigheidssanctie is gekoppeld, het slechts gaat om formaliteiten.⁵² De toepassing van de eerste uitsluitingsregel lijkt dus eerder beperkt.

30. Ten slotte dient de aandacht er op gevestigd te worden dat de nietigheid als zodanig geen sanctie is voor de onregelmatige bewijsgaring, maar slechts een tussenstap om in bewijsuitsluiting te kunnen resulteren.

3.2.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijsmiddel

31. De tweede hypothese die kan leiden tot bewijsuitsluiting is de hypothese waarin de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal is aangetast ingevolge de onrechtmatigheid begaan bij de bewijsgaring. Dit lijkt aanvankelijk zeer logisch, maar is in de praktijk heel wat minder vanzelfsprekend.

⁴⁸ Ph. TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 142.

⁴⁹ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 549.

⁵⁰ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 271–272; J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 3; S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 548–549E. BREWAEYS, “Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs”, *Juristenkrant* 2003, afl. 79, (1) 4; Ph. TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 142–143.

⁵¹ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 548 en vn. 49; F. SCHUERMANS, “Na Straatsburg betonneert nu ook het Grondwettelijk Hof de *Antigoon*-rechtspraak” (noot onder GwH 22 december 2010), *RABG* 2011, afl. 8, (580) 582.

⁵² C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, 1297.

Onbetrouwbaar bewijs zou sowieso door de rechter genegeerd moeten worden, ongeacht het rechtmatig werd verkregen of niet.

Zij het dat het Hof van Cassatie volgens VAN OVERBEKE met de ‘betrouwbaarheid van het bewijs’ niet de intrinsieke bewijswaarde, maar de bewijsgaring op zich heeft bedoeld.⁵³ Bewijsuitsluiting geldt in deze veronderstelling slechts voor bewijs dat op onbetrouwbare wijze werd verzameld. In voorkomend geval kan de intrinsieke bewijswaarde immers niet meer gecontroleerd worden.⁵⁴

Wanneer een bewijsstuk daarentegen op regelmatige wijze werd ingezameld, kan het niet overtuigend of zelfs onbetrouwbaar zijn. Dit aspect van de betrouwbaarheid moet echter gesitueerd worden onder de bewijswaardering door de rechter. Wordt een bewijsstuk intrinsiek onbetrouwbaar bevonden, betekent dit niet dat men moet doen alsof het er niet is – zoals dat het geval is bij de bewijsuitsluiting –, wel dat de rechtbank het niet kan gebruiken als een doorslaggevend element om tot veroordeling te besluiten.⁵⁵

3.2.3 Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces

32. De derde mogelijkheid om te besluiten tot het buiten beschouwing laten van een bewijsstuk, is de hypothese waarin het gebruik van dat bewijs ertoe zou leiden dat het recht op een eerlijk proces wordt geschonden.

Dit recht is zo belangrijk, omdat het doel een proces op eerlijke wijze te voeren het belang en de inhoud van de concrete zaak overstijgt. De rechtsstaat dient een eerlijk proces ten aanzien van elkeen te waarborgen, zelfs wanneer geen twijfel bestaat omtrent de schuld van de beklaagde.⁵⁶

Gezien het Hof van Cassatie ‘het recht op een eerlijk proces’ echter niet verder omschrijft, stelt zich de vraag hoe we dit moeten begrijpen? Men zou het immers op drie verschillende manieren kunnen interpreteren. Allereerst kan het begrip ‘eerlijk proces’ duiden op het recht op een *fair trial* zoals je dit terugvindt in het EVRM en in de rechtspraak van het EHRM. Ten tweede zou men het begrip kunnen interpreteren als een synoniem voor de

⁵³ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 562–563.

⁵⁴ Voor meer info inzake de betrouwbaarheid van het bewijs, zie T. DECAIGNY, “De stille evolutie inzake de uitsluiting van onbetrouwbaar bewijs”, *T.Straf.* 2015, afl. 4–5, 167–169.

⁵⁵ *Ibid.*; vgl. TRAEST meent dat de betrouwbaarheid van het bewijs niet moet worden beoordeeld bij het bepalen van de rechtmatigheid van het bewijs, maar dat het in verband moet worden gebracht met de bewijswaardering (Ph. TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Straf.* 2004, (133) 137).

⁵⁶ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 564.

rechten van verdediging, eveneens te vinden in het EVRM. En ten slotte zou men een ‘eerlijk proces’ kunnen beschouwen als een proces dat verloopt op tegenspraak.⁵⁷

In latere toelichting geeft het Hof van Cassatie te verstaan dat ‘het recht op een eerlijk proces’ moet worden geïnterpreteerd op dezelfde wijze als het EHRM artikel 6 van het EVRM interpreteert, of zoals artikel 14, lid 2 IVBPR wordt geïnterpreteerd.⁵⁸ (*infra*, 23–25)

33. Ondanks de verwijzing naar een internationaal grondrecht, zal het belang en de doorwerking van de begane onrechtmatigheid in het nationaal proces de belangrijkste leidraad ter beoordeling van de bewijsuitsluiting blijven.⁵⁹

De strafrechter zal geval per geval moeten oordelen of het recht op een eerlijk proces in die mate is geschonden dat de bewijsuitsluiting naar recht is verantwoord.⁶⁰ Hij mag daarbij niet uit het oog verliezen dat grondrechten zoals de vrijheid van de persoon, de eerbiediging van het privéleven en de onaantastbaarheid van de eigendom in een strafprocedure potentieel in het gedrag kunnen komen⁶¹, maar dit eigen is aan de noodzaak een grondig strafonderzoek te voeren alvorens een veroordeling uit te spreken. Het is om die reden vereist dat het verloop van de strafprocedure in zijn geheel wordt afgetoetst aan het recht op een eerlijk proces.⁶²

3.3 Ratio voor de ommekeer

34. In het *Antigoon*-arrest is een bondige opsomming te lezen van de omstandigheden waarin het bewijs terzijde moet worden geschoven, echter zonder dat het Hof van Cassatie vervolgens zijn motieven openbaart om tot een breuk met de voorgaande rechtspraak te besluiten.

Het is zodoende aan de doctrine om te achterhalen welke drijfveer het Hof van Cassatie tot deze vernieuwende rechtspraak heeft aangezet.

35. AFSCHRIFT besluit de wil van het Hof van Cassatie te achterhalen op basis van de conclusie van advocaat-generaal DE SWAEF⁶³ bij het *Antigoon*-arrest en het latere advies⁶⁴ van het Hof van Cassatie aan de Senaat in het kader van de voorbereidende

⁵⁷ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 274.

⁵⁸ Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N; Cass. 31 oktober 2006, AR P.06.1016.N; Cass. 4 december 2007, AR P.07.1302.N; Cass. 10 maart 2008, AR S.07.0073.N; ...

⁵⁹ Cass. 4 december 2007, AR P.07.1302.N; Ph. TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 138.

⁶⁰ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 566.

⁶¹ *Ibid.*, 565.

⁶² *Infra*, 23–25.

⁶³ DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr.Cass.* 2003, 1862–1867.

⁶⁴ Advies Hof van Cassatie, *Parl.St.* Senaat 2012–2013, nr. 5–1924/3, 15–19.

werken met betrekking tot het wetsontwerp tot wijziging van de Voorafgaande Titel van het Wetboek Strafvordering wat betreft de nietigheden.⁶⁵

Hij komt tot de bevinding dat er geen juridische argumenten voorhanden zijn, doch het Hof van Cassatie hier een politieke beslissing heeft genomen. Het Hof van Cassatie wenst de rechter ten gronde meer mogelijkheden te bieden om misdrijven effectief te sanctioneren. Te vaak heeft een procedurefout, welke steeds als een onrechtmatigheid kan worden beschouwd, tot een vrijspraak geleid.⁶⁶

Die sanctie moet volgens DE SWAEF voorbehouden worden voor “*doelbewuste wetsschennis, grove onachtzaamheden of miskennen van de beginselen van behoorlijke procesorde*”.⁶⁷

AFSCHRIFT stelt dat het Hof van Cassatie zich liet leiden door de idee dat de bodemrechter het beste geplaatst is om de geschonden belangen af te wegen tegen het algemeen belang bij de bestraffing van misdrijven.⁶⁸

36. Deze ‘politieke keuze’ sluit *de facto* aan bij de motivering die andere auterus menen te onderscheiden. De reden waarom het Hof van Cassatie volgens de meerderheid van de rechtsleer heeft besloten de *exclusionary rule* te verlaten, is dat onze Belgische rechtsorde er van uit gaat dat het centrale doel van het strafproces behoort te bestaan uit de waarheidsvinding.⁶⁹

Zoals VAN DONINCK het samenvat:

“*De waarheidsvinding plaatst het belang van de samenleving bij bestraffing van criminaliteit tegenover het belang van de verdachte op een eerlijk proces. Daarbij komt ook nog het belang van het slachtoffer dat zich op het strafproces ent.*”⁷⁰

De waarheid omtrent de feiten, de schuld en de omstandigheden wordt onderzocht en vervolgens gereconstrueerd in een strafdossier.⁷¹

Die idee vloeit voort uit het maatschappelijke en individuele rechtvaardigheidsgevoel. Mensen willen dat wie zich schuldig maakt aan wangedrag, daarvoor wordt bestraft. Omgekeerd is het ook wenselijk dat wie onschuldig is, niet onterecht een straf wordt opgelegd. Alvorens iemand schuldig wordt bevonden, dient hij onderworpen te worden

⁶⁵ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 474–476.

⁶⁶ *Ibid.*; F. KONING, “La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d’Antigone”, *JT* 2017, afl. 4, (73) 75.

⁶⁷ DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr. Cass.* 2003, (1862)1865, overw. 7.1.

⁶⁸ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 474–476.

⁶⁹ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 544–545.

⁷⁰ J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 10.

⁷¹ S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 539–540.

aan een eerlijk proces. Het strafproces is er op gericht de waarheid te achterhalen, maar met dien verstande dat de fundamentele rechten van de beklaagde te allen tijde gerespecteerd moeten worden. Wordt de beklaagde in dit proces immers schuldig geacht, kan hem vervolgens ook een straf worden opgelegd.⁷²

De rechtsstaat is er dus om er nauw op toe te zien dat geen onschuldigen worden veroordeeld en de procedures fair verlopen.

Anderzijds komt het ook aan de rechtsstaat toe om ervoor te zorgen dat de schuldigen worden gevonden en zij een gepaste straf ondergaan. De rechtsstaat tracht immers ook een veilige en rechtvaardige samenleving in stand te houden. Dit is bovendien een noodzakelijke voorwaarde, opdat naleving van fundamentele rechten is gegarandeerd. De rechtsstaat is er om te waken over de afdwinging van de strafwet, overeenkomstig de daarin bepaalde sancties wegens niet-naleving.⁷³

Hanteert het rechtssysteem echter een strikt legalistische visie, wordt bij de minste onregelmatigheid het bewijsmateriaal uit de procedure gebannen. Bijgevolg zal het niet zelden voorkomen dat het enig voorhanden zijnde bewijs moet worden geweerd en de rechter zich gedwongen ziet de beklaagde vrij te spreken. Bij ernstige misdrijven dient in dergelijk geval het belang van de maatschappij te primeren en bestaat dus een noodzaak om te ontsnappen aan een strikte uitsluitingsregel.

Advocaat-generaal DE SWAEF merkt in diezelfde lijn het volgende op:

*“Maar zelfs de best opgeleide politiefunctionaris kan bij het uitvoeren van een opsporingshandeling in de fout gaan. Dit kan het gevolg zijn van een vergissing of van een onjuiste beoordeling in feite of in rechte. De mogelijkheid tot het stellen van een verkeerde handeling zal daarbij des te groter worden naarmate de op te volgen rechtsregels vaag, ingewikkeld of onderhevig aan vele opeenvolgende wetswijzigingen zijn.”*⁷⁴

37. Wanneer je de sanctie van bewijsuitsluiting motiveert als een *incentive* voor de overheid om zich af te houden van het schenden van de burgerrechten, komt dit ook in conflict met het fundamenteel rechtsprincipe dat de bewijsvoering voor de strafrechter vrij is. Ontoelaatbaarheid van bewijsmiddelen zou dan slechts de uitzondering mogen zijn. Aldus prevaleert dit rechtsprincipe volgens DE BROECK en ROSELETH op de modelfunctie die op de overheid rust.⁷⁵

Bovendien brengt het beperken van de mogelijkheden om tot bewijsuitsluiting over te gaan, niet met zich mee dat de formele vormvoorschriften gerelativeerd zouden mogen

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Ibid.*, 541.

⁷⁴ DE SWAEF, concl. bij Cass. 14 oktober 2003, *Arr. Cass.* 2003, (1862) 1864–1865, overw. 6.2.

⁷⁵ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 353 en 355.

worden. Er zal niet *per se* meer toegelaten worden dan vroeger. De overheidsdiensten moeten net als voorheen de regels respecteren.

38. Ten slotte blijft ook met de *Antigoon*-rechtspraak de bewijsuitsluiting een mogelijke sanctie, wanneer het onrecht dat voortvloeit uit de begane onrechtmatigheid het belang van de maatschappij bij een strafrechtelijke vervolging overstijgt.⁷⁶

4 De verdere evolutie van de *Antigoon*-leer

Uiteraard is het Hof van Cassatie na 14 oktober 2003 niet op zijn lauweren gaan rusten. Na de lancering van een nieuwe stelregel was het immers de beurt aan de praktijk om aan te geven waar een noodzaak tot verfijning, nadere toelichting of bijsturing in de rechtspraak van het Hof bestond.

Ten tweede bleef de omwenteling in het strafprocessueel bewijsrecht, aangestuurd door het Hof van Cassatie, ook in de andere takken van het recht en bij andere actoren in de rechtsstaat niet onopgemerkt.

In dit onderdeel wordt achtereenvolgens stilgestaan bij de vormgeving van de *Antigoon*-leer door het Hof van Cassatie zelf, de uitbreiding naar diverse rechtsdomeinen, de stellingname van het Grondwettelijk Hof en de initiatieven van de wetgever.

4.1 Het Hof van Cassatie hernieuwt de eigen rechtspraak

39. Het Hof van Cassatie wordt na 14 oktober 2003 meermaals gevraagd om zich uit te spreken over de wijze waarop de *Antigoon*-criteria *in concreto* geïnterpreteerd moeten worden.⁷⁷

Het arrest van 14 oktober 2003 betekent overigens niet helemaal een radicale breuk met het voorgaande. In die gevallen waarin men toch tot bewijsuitsluiting overgaat, is immers nog steeds de vroegere rechtspraak van toepassing. Zo heeft het Hof van Cassatie bijvoorbeeld met het arrest van 12 mei 2004 het bestaan van de *fruits of the poisonous tree*-doctrine bekrachtigd.^{78,79} Bij uitspraak van 19 oktober 2005 werd dan weer de

⁷⁶ S. VAN OVERBEKE, "Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces" in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 557–558. Voor argumenten van voor- en tegenstanders, zie D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 279–280.

⁷⁷ Zie de rechtspraak hieronder aangehaald en Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N (*infra*, 88).

⁷⁸ Cass. 12 mei 2004, AR P.04.0572.F.

⁷⁹ Vgl. C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, 1308 *in fine* – 1309 *ab initio*.

rechtspraak van 30 mei 1995⁸⁰ inzake het onderscheid tussen de aangifte en het bewijs hernomen.⁸¹

Daarnaast is het ook van belang op te merken dat het arrest van 14 oktober 2003 op zich nog geen verbod inhoudt voor de rechter om onrechtmatig bekomen bewijsstukken uit de debatten te weren. De drie *Antigoon*-criteria omvatten slechts die gevallen waarin de rechter een plicht heeft om de bewijsuitsluiting uit te spreken.⁸² Enkele maanden later, met het arrest van 23 maart 2004, kiest het Hof van Cassatie dan toch voor een zinsnede waaruit blijkt dat de rechter een bewijsstuk enkel nog zal kunnen uitsluiten wanneer toepassing van een van de drie *Antigoon*-criteria zich opdringt.⁸³

4.1.1 Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid

40. De Nederlandstalige afdeling van het Hof van Cassatie bevestigt op 16 november 2004 dat de eerste uitsluitingsregel niet de overtredingen van verdragsrechtelijk of grondwettelijk gewaarborgde rechten behelst, zolang deze niet uitdrukkelijk met de nietigheid worden gesanctioneerd.⁸⁴

Evenmin heeft die eerste uitsluitingsregel betrekking op de overtreding van een regel van openbare orde.⁸⁵ Dit is af te leiden uit een cassatiearrest geveld op 29 november 2011.⁸⁶

Deze rechtspraak betekent met andere woorden dat de *Antigoon*-toets evenzeer moet worden uitgevoerd, wanneer een fundamenteel grondrecht of een regel van openbare orde werd miskend. Zodoende wordt met *Antigoon* ook voor dit soort onwettigheden komaf gemaakt met de traditioneel toegepaste, onverbiddelijke bewijsuitsluiting.⁸⁷ Slechts wanneer de rechter tot de vaststelling komt dat de miskening van regel van openbare orde, of van een grondwettelijk gewaarborgd of fundamenteel verdragsrecht de betrouwbaarheid van het daarbij bekomen bewijsmateriaal heeft aangetast of het gebruik daarvan strijdig zou zijn met het recht op een eerlijk proces, zal dit bewijsmateriaal voortaan nog uit de debatten geweerd moeten worden.⁸⁸

⁸⁰ Cass. 30 mei 1995, AR P.93.946.N.

⁸¹ Cass. 19 oktober 2005, P.05.1128.F, herhaald door Cass. 2 april 2008, AR P.07.1744.F.

⁸² T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, (469) 470–471.

⁸³ Namelijk: "Dat evenwel de rechter alleen dan geen rekening mag houden met een onrechtmatig verkregen bewijs" Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N. Zie T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, (469) 471; P. DHAEYER, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 461.

⁸⁴ Cass. 16 november 2004, AR P.04.0644.N; Cass. 16 november 2004, AR P.04.1127.N. Zie D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 272.

⁸⁵ Nochtans is de gestelde handeling in die situatie met een substantiële nietigheid behept. *Supra*, 14.

⁸⁶ Cass. 29 november 2011, AR P.10.1766.N, *Arr.Cass.* 2011, (2444) 2487–2488, overw. 73–74, en TIMPERMAN, concl. Cass. 29 november 2011, AR P.10.1766.N, *Arr.Cass.* 2011, (2444) 2465, overw. 20.4.

⁸⁷ C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, 1297–1298.

⁸⁸ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 362; T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, (469) 472.

Op deze manier bekleedt de Nederlandstalige afdeling van het cassatiehof de rechter ten gronde met de beslissingbevoegdheid inzake het gevolg dat *in concreto* aan zo'n onregelmatigheid moet worden verbonden.⁸⁹

41. De Franstalige afdeling denkt daar evenwel anders over. In een arrest van 24 april 2013 oordeelt deze kamer dat in het geval een onregelmatigheid substantieel is, omdat ze raakt aan de organisatie van de hoven en rechtbanken met betrekking tot de verdeling van hun respectieve bevoegdheden, de rechter deze onregelmatigheid wel degelijk dient te bestraffen, zonder dat noodzakelijk is dat de tekst van de wet uitdrukkelijk in een nietigheid voorziet, de betrouwbaarheid van het bewijs is aangetast of de eerlijke behandeling van de zaak in het gedrang is gebracht.⁹⁰ Anders gezegd is de Franstalige afdeling de mening toegedaan dat het bewijs verkregen in overtreding van een bepaling die de organisatie van de rechterlijke macht betreft, niet moet worden onderworpen aan de *Antigoon*-test, maar *stante pede* door de rechter uit de debatten geweerd kan worden.

Voor de volledigheid kan opgemerkt worden dat discussie bestaat omtrent de vraag of met dit arrest van 24 april 2013 nu wel dan niet een vierde uitsluitingsgrond aan de *Antigoon*-leer is toegevoegd.⁹¹

42. Voorts gebeurt het dat het Hof van Cassatie zich geconfronteerd ziet met de grenzen van de *Antigoon*-criteria. Een uitzondering *ad hoc* op de nietigheidsregel biedt dan de enige mogelijke uitweg.

Op 25 mei 2005 oordeelde het Hof dat een DNA-analyse die niet verloopt volgens de voor-geschreven procedures en technieken per definitie geen regelmatig bewijs kan opleveren.⁹²

Een soortgelijke uitzondering werd op 26 november 2008 door het Hof bepaald voor de onderzoeksmaatregel die wordt uitgevoerd met behulp van een ademanalysetoestel.⁹³

⁸⁹ P. DHAeyer, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 461.

⁹⁰ Cass. 24 april 2013, AR P.12.1919.F (de aanzet tot deze uitspraak werd al gegeven in Cass. 26 januari 2011, AR P.10.1321.F.); D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 280–284; V. VEREECKE, “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, (1022) 1025.

⁹¹ Enkele argumenten *contra* de aanvaarding van deze uitspraak als een vierde criterium: VEREECKE merkt op dat die aanvaarding een paradoxale situatie met zich zou brengen, daar het zou betekenen dat een machtiging uitgesproken door een verkeerde rechter sowieso tot de onbruikbaarheid van het bewijs zou leiden, maar het ontbreken van machtiging van welke rechter ook daarentegen gezuiverd kan worden door de *Antigoon*-test. (V. VEREECKE, “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, (1022) 1026). Volgens DHAeyer gaat het slechts om een loutere toepassing van het eerste uitsluitingscriterium. Hij redeneert als volgt: “*Il ne s’agit pas à proprement parler d’un quatrième critère d’exclusion de la preuve irrégulière, mais de la sanction qui s’attache à l’excès de pouvoir. Les compétences du pouvoir judiciaire sont d’ordre public. Lorsqu’un juge pose un acte qui sort des compétences que lui confie la loi, il est logique que cet acte soit entaché de nullité. (...) Les actes entachés d’une nullité prévue par la loi doivent être écartés des débats.*” (P. DHAeyer, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 462.)

⁹² Cass. 25 mei 2005, AR P.05.0672.F. Zie V. VEREECKE, “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, (1022) 1024.

⁹³ Cass. 26 november 2008, AR P.08.1299.F.

4.1.2 Aantasting van de betrouwbaarheid van het bewijsmiddel

43. Op heden is geen rechtspraak van het Hof van Cassatie te vinden waarbij in het bijzonder toelichting wordt gegeven bij de invulling van het betrouwbaarheids criterium.

4.1.3 Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces

44. Wat de derde toepassingsvoorwaarde betreft, is allereerst het cassatiearrest van 23 maart 2004 van belang.⁹⁴ In dit arrest verschaft de Nederlandstalige afdeling van het Hof van Cassatie enkele aanwijzingen omtrent de wijze waarop de feitenrechters het ‘eerlijk procesverloop’ kunnen beoordelen.

Het Hof verduidelijkt allereerst op welke wijze ‘het recht op een eerlijk proces’ concreet moet worden begrepen en benadrukt vervolgens dat een globale afweging van de gehele procedure moet worden gemaakt:

“Overwegende dat het de rechter staat de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs te beoordelen in het licht van de artikelen 6 E.V.R.M. of 14 IVBPR, rekening houdende met de elementen van de zaak in haar geheel genomen, inbegrepen de wijze waarop het bewijs verkregen werd en de omstandigheden waarin de onrechtmatigheid werd begaan”.^{95,96}

Verder suggereert de Nederlandstalige afdeling van het Hof op niet-limitatieve wijze⁹⁷ enkele criteria die de rechter kunnen leiden bij het vormen van een eindoordeel. Ook later zal het Hof van Cassatie deze criteria op uitdrukkelijke wijze in zijn rechtspraak vernoemen.^{98,99} Ten eerste kan de rechter ten gronde rekening houden met de vraag of de overheid belast met, naargelang het concrete geval, de opsporing, het onderzoek of de vervolging de onregelmatigheid al dan niet opzettelijk heeft begaan.^{100,101} In het onderzoek naar de potentiële schending van het recht op een eerlijk proces, kan de

⁹⁴ Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N.

⁹⁵ Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N, *Arr.Cass.* 2004, (518) 520.

⁹⁶ P. DHAEYER, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 461; J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 8; V. VEREECKE, “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, (1022) 1023. Hier kan de bedenking worden gemaakt dat fouten tijdens het vooronderzoek het eerlijk karakter van het globale proces slechts zullen aantasten, indien tijdens het onderzoek ten gronde geen verdediging kan worden gevoerd of de onregelmatigheid op dat ogenblik niet kan worden aangekaart.

⁹⁷ F. SCHUERMANS, “Antigoon, geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?” (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, afl. 3, (152) 153.

⁹⁸ Cass. 8 november 2005, AR P.05.1106.N; Cass. 31 oktober 2006, AR P.06.1016.N; Cass. 21 november 2006, AR P.06.0806.N; Cass. 4 december 2007, AR P.07.1302.N; ...

⁹⁹ Ondanks het herhaaldelijk neerschrijven van deze criteria, blijft de juiste draagwijdte ervan niet steeds duidelijk. Zie D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 274–277.

¹⁰⁰ Let op, indien wordt vastgesteld dat de overheid met opzet een onrechtmatigheid heeft begaan, betekent dit niet dat de rechter het bewijs *moet* uitsluiten. Zie Cass. 31 oktober 2006, AR P.06.1016.N.

¹⁰¹ Bv. het aanzetten van een burger-informant tot daden van provocatie. (F. SCHUERMANS, “Antigoon, geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?” (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, afl. 3, (152) 154.)

rechter voorts de onregelmatigheid afwegen ten opzichte van de ernst van het misdrijf.¹⁰² Ten slotte kan hij het feit dat het onrechtmatig verkregen bewijs slechts een materieel element van het misdrijf betreft, in rekening brengen.¹⁰³

Op deze manier verleent het Hof van Cassatie de rechter ten gronde een quasi soevereine rol, zowel wat het gebruik van het op onrechtmatige wijze verkregen bewijs betreft, als wat de beoordeling van het eerlijk karakter van het ganse proces en de evenwichts-oefening tussen de tegengestelde belangen aangaat.¹⁰⁴

45. De *Antigoon*-rechtspraak van de Nederlandstalige afdeling wordt door de Franstalige afdeling van het Hof van Cassatie aanvankelijk genegeerd.¹⁰⁵ Pas op 2 maart 2005 gaat ook deze afdeling overstag.¹⁰⁶

De Franstalige afdeling lijkt echter zijn eigen stempel op de nieuwe bewijsuitsluitingsregels te willen drukken, want neemt in het zogenaamde arrest ‘*Manon*’ of ‘*Winkelkassa-arrest*’ van 2 maart 2005 niet onverkort de rechtspraak van de Nederlandstalige afdeling over. De Franstalige afdeling hanteert een nieuwe formulering en voegt twee criteria aan de opsomming van het arrest van 23 maart 2004¹⁰⁷ toe: de rechter kan tevens rekening houden met het zuiver formeel karakter van de onrechtmatigheid¹⁰⁸ en met het gebrek aan enige weerslag van de onrechtmatigheid op het recht of de vrijheid dat door de miskende regel wordt beschermd¹⁰⁹.

Een gestructureerde uiteenzetting van de zienswijze van de Franstalige afdeling volgt in het arrest van 12 oktober 2005:

“Attendu qu'aucune disposition légale n'interdit de manière absolue l'usage d'une preuve dérivée de manière directe ou indirecte d'une irrégularité ou d'une illégalité quelconque;

Qu'une telle preuve ne doit donc être écartée, outre le cas de la violation d'une forme prescrite à peine de nullité, que lorsque son obtention est entachée d'un vice de nature à lui ôter sa fiabilité ou à compromettre le droit à un procès équitable;

¹⁰² Bv. het verzuim om van alle in beslag genomen stukken een inventaris aan het dossier te voegen. (*Ibid.*)

¹⁰³ Bv. wanneer bij een onrechtmatige zoeking in een voertuig een lijk in de koffer wordt aangetroffen. (*Ibid.*) Het Hof van Cassatie wil met dit criterium een onderscheid maken tussen de onregelmatigheden die worden begaan bij de inzameling van bewijs van het bestaan van het misdrijf en de onregelmatigheden die worden begaan bij het vergaren van bewijs betreffende de toerekening van dat misdrijf aan een dader, welke uiteraard zwaarder moeten doorwegen dan de eerstgenoemde categorie onregelmatigheden. (C. VAN DEN WYNGAERT, B. DE SMET, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, 1300.)

¹⁰⁴ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 472.

¹⁰⁵ Cass. 9 juni 2004, AR P.04.0603.F.

¹⁰⁶ Cass. 2 maart 2005, AR P.04.1644.F.

¹⁰⁷ Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N.

¹⁰⁸ Bv. de vereiste dat de voorafgaande toestemming schriftelijk wordt gegeven. (F. SCHUERMANS, “Antigoon, geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?” (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, afl. 3, (152) 155.)

¹⁰⁹ Bv. een camera gericht op de kassa heeft geen invloed op het recht op privacy van de werknemer. (*Ibid.*)

Attendu que le juge en décide d'après l'ensemble des éléments de la cause; qu'il peut notamment avoir égard au caractère purement formel de l'irrégularité, à l'absence d'incidence du manquement dénoncé sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, à la circonstance que l'illégalité prêtée à la police ou au dénonciateur n'est pas intentionnelle, que la preuve obtenue illicitement ne concerne qu'un élément matériel de l'infraction ou encore que la gravité de celle-ci est sans commune mesure avec l'irrégularité ayant précédé ou accompagné sa constatation;"¹¹⁰

De Nederlandstalige afdeling volgt nog niet op 21 november 2006¹¹¹, maar geeft op 4 december 2007¹¹² dan toch toe.

46. In 2010 geeft het Hof van Cassatie vervolgens een zeer concrete invulling aan het derde uitsluitingscriterium:

“De eerlijke behandeling van een strafzaak wordt beoordeeld in het licht van de rechtspleging in haar geheel, door na te gaan of het recht van verdediging werd geëerbiedigd, te onderzoeken of de vervolgte persoon de mogelijkheid werd geboden de geloofwaardigheid van de bewijzen te betwisten en zich tegen de aanwending ervan te verzetten, na te gaan of de omstandigheden waarin de elementen à charge werden vergaard twijfel zaaien over de geloofwaardigheid of de juistheid van dat bewijsmateriaal, en de invloed te beoordelen van het onregelmatig verkregen bewijselement op de afloop van de strafvordering."¹¹³

47. Al deze toelichtingen beogen bij te dragen bij tot een verfijnde vorm van de Antigoonleer zoals die op 14 oktober 2003 werd ontwikkeld.¹¹⁴

4.1.4 Besluit

48. De Antigoonleer van 14 oktober 2003 is geen statisch gegeven, maar wordt naderhand door het Hof van Cassatie meermaals bijgeschaafd.

Wat als rode draad in deze uitspraken terugkeert, is dat het niet mogelijk is om te voorzien in duidelijk afgebakende criteria. De rechter moet telkens opnieuw een zaak per zaakbeoordeling doorvoeren, waarbij hij zich bewust is van de verwachting de intrinsieke

¹¹⁰ Cass. 12 oktober 2005, AR P.05.0119.F, www.juridat.be.

¹¹¹ Cass. 21 november 2006, AR P.06.0806.N.

¹¹² Cass. 4 december 2007, AR P.07.1302.N.

¹¹³ Cass. 15 december 2010, AR. P.10.0914.F, *Arr. Cass.* 2010, (3034) 3036 (vertaling), herhaald door Cass. 3 oktober 2012, AR P.012.0709.F.

¹¹⁴ D. DE WOLF, *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 274–277; J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 8; S. VAN OVERBEKE, “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 543–544; T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 472; F. SCHUERMANS, “Antigoon, geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?” (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, afl. 3, 152–156; V. VEREECKE, “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, (1022) 1023.

kwaliteit en omstandigheden van de bewijsgaring aan onderzoek te onderwerpen en zijn bevindingen proportioneel af te wegen aan de tenlastelegging en aan het normdoel van het geschonden voorschrift.¹¹⁵

Het Hof van Cassatie reikt de bodemrechter enkele elementen aan die hij in zijn beoordeling kan laten meespelen, zonder dat het Hof hiermee een exhaustieve opsomming wil bieden, noch de rechter de verplichting wil opleggen om al die criteria daadwerkelijk te onderzoeken. De rechter behoudt de appreciatiemarge om te kiezen of hij een of meerdere van deze criteria in zijn oordeelsvorming betreft en in welke mate die criteria doorslaggevend zijn om zijn eindbeslissing in de ene of andere richting te sturen.¹¹⁶

4.2 Uitbreiding naar andere rechtstakken

4.2.1 *Antigoon* in het civiel recht

49. Op 10 maart 2008 past de Nederlandstalige afdeling van de sociale kamer van het Hof van Cassatie de *Antigoon*-rechtspraak in een socialezekerheidsgeschil toe.¹¹⁷ Het Hof neemt daarbij de meest verfijnde versie van de strafrechtelijke *Antigoon*-leer letterlijk over. Sedertdien wordt aanvaard dat *Antigoon* ook in burgerlijke procedures uitwerking heeft.

50. AFSCHRIFT merkt op dat het Hof van Cassatie zonder meer de typisch strafrechtelijke terminologie overneemt, hoewel het om een burgerlijk geschil gaat.¹¹⁸ Hij verwijst ter verklaring naar MOUGENOT¹¹⁹ die beredeneert dat het Hof dergelijke terminologie blijft gebruiken omdat het gaat om een geschil waarbij een administratieve sanctie met een bestraffend karakter overeenkomstig de rechtspraak van het EHRM, dreigt toegepast te worden.

51. Opnieuw blijkt overigens geen eensgezindheid tussen de Nederlandstalige en Franstalige afdelingen van het Hof van Cassatie te bestaan. De Franstalige afdeling past op 10 november 2008 in een sociaalrechtelijke zaak de bewijsuitsluiting toe zonder daarbij de *Antigoon*-test te betrekken en valt met andere woorden terug op de traditionele leer van het rechtmatig verkregen bewijs.¹²⁰

Dit verschil zou verklaard kunnen worden op basis van de verschillende feitelijke achtergrond. In de zaak waarover het Hof zich op 10 november 2008 uitsprak, werden de

¹¹⁵ B. DE SMET, "Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal" (noot onder Cass. 4 december 2007, *RW* 2008–2009, afl. 3, (110) 113; J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 9.

¹¹⁶ Cass. 28 mei 2013, AR P.13.0066.N.

¹¹⁷ Cass. 10 maart 2008, AR S.07.0073.N.

¹¹⁸ T. AFSCHRIFT, "Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken", *TFR* 2014, afl. 462, (469) 473.

¹¹⁹ D. MOUGENOT, "Antigone face aux juges civils. L'appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles", *DAOR* 2011, afl. 98, (240) 246–247.

¹²⁰ Cass. 10 november 2008, AR S.06.0029.F.

grieven in cassatie immers zodanig geformuleerd dat het Hof moeilijk de *Antigoon*-rechtspraak in zijn oordeel kon betrekken.¹²¹

52. In de lagere rechtspraak komt al snel een gelijkgesteldheid met het arrest van de Nederlandstalige afdeling tot uiting. De arbeidsrechtbank te Gent¹²² en het arbeidshof te Antwerpen¹²³ toetsten begin september 2008 de vermeend onrechtmatige bewijsgaring in een arbeidsrechtelijk geschil reeds aan de *Antigoon*-leer.

Wanneer vervolgens op 10 november 2008 een andersluidend arrest wordt gevelde door de Franstalige afdeling¹²⁴, hebben de sociale rechtbanken daar nog weinig oog voor: het arbeidshof te Bergen past op 14 september 2009¹²⁵ en op 8 december 2010¹²⁶ standvastig de *Antigoon*-toets toe en het arbeidshof te Gent doet dit op 28 juni 2010¹²⁷.

Maar die gelijkgesteldheid blijkt niet unaniem. Het arbeidshof te Luik past op 15 december 2008 de traditionele bewijsuitsluitingsregel toe.¹²⁸ Het arbeidshof te Brussel erkent op 7 februari 2013 wel het bestaan van een sociale *Antigoon*, maar weigert deze toe te passen in alle sociaalrechtelijke geschillen.¹²⁹

53. Een voorbeeld waarbij de cassatierechtspraak van 10 maart 2008¹³⁰ wordt toegepast in een andere tak van het burgerlijk recht is het arrest van het hof van beroep te Bergen van 2 maart 2010 in een zaak waarbij een privédetective werd ingeschakeld voor de inzameling van bewijsmateriaal.¹³¹

4.2.2 *Antigoon* in het fiscaal recht

54. Een uitbreiding van de *Antigoon*-leer naar het fiscaal recht wordt pas op 22 mei 2015¹³² tot stand gebracht. (zie *infra*, 68 e.v.)

¹²¹ MOUGENOT verbindt dit evenwel aan zijn eerdere verklaring. (D. MOUGENOT, “Antigone face aux juges civils. L’appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles”, *DAOR* 2011, afl. 98, (240) 246–247.)

¹²² Arbrb. Gent 1 september 2008, *TGR* 2009, 275–276.

¹²³ Arbh. Antwerpen (afd. Hasselt) 2 september 2008, AR 207230.

¹²⁴ Cass. 10 november 2008, AR S.06.0029.F.

¹²⁵ Arbh. Bergen 14 september 2009, nr. 20.489.

¹²⁶ Arbh. Bergen 8 december 2010, nr. 2009/AM/21709.

¹²⁷ Arbh. Gent (afd. Brugge) 28 juni 2010, AR 2009/AR/50.

¹²⁸ Arbh. Luik 15 december 2008, *RDD* 2008, afl. 127, 236–243.

¹²⁹ Arbh. Brussel 7 februari 2013, nr. 2012/AB/1115. Het arbeidshof te Brussel meent dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie van 10 maart 2008 niet van toepassing is op geschillen waarbij geen administratieve sanctie dreigt. In de zaak voorgelegd aan het Brusselse hof ging het over een geschil inzake de beëindiging om dringende reden van een arbeidscontract, waar die dringende reden bekend werd n.a.v. van een schending van het privéleven van de werknemer.

¹³⁰ Cass. 10 maart 2008, AR S.07.0073.N.

¹³¹ Bergen 2 maart 2010, *JT* 2010, afl. 17, 296. Zie D. MOUGENOT, “L’utilisation de moyens de preuve illicites ou déloyaux” (noot onder Brussel 24 augustus 2010), *P&B* 2011, afl. 3, 113, *in fine*.

¹³² Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

4.3 *Antigoon* getoetst aan de Grondwet

55. Volgens het Hof van Cassatie bestaat geen twijfel omtrent de verenigbaarheid van de *Antigoon*-rechtspraak met de Grondwet:

*“Overwegende dat artikel 12, tweede lid, Grondwet niet uitsluit dat de rechter in geval van niet-naleving van een wettelijk voorgeschreven vormvereiste (...), kan oordelen of het (...) verkregen bewijs al dan niet rechtsgeldig is;”*¹³³

Uiteraard leest de praktijk dat besluit liever in een uitspraak van het Grondwettelijk Hof zelf.

56. Die kans komt er met een prejudiciële vraag van 1 maart 2010. Op 22 december 2010¹³⁴ drukt het Grondwettelijk Hof zijn steun uit voor de leer inzake het onrechtmatig verkregen bewijs, zoals door het Hof van Cassatie en de lagere rechtspraak toegepast.

Hoewel het Grondwettelijk Hof in eerste instantie benadrukt dat de prejudiciële vraag niet uitnodigt om de “*in strafzaken geldende bewijsregels*” aan de Grondwet te toetsen¹³⁵, ontwaart de Belgische rechtspraak – niet onterecht – een goedkeuring van de *Antigoon*-doctrine in het vervolg van het arrest:

*“Uit het onderzoek van de eerste prejudiciële vraag is gebleken dat het loutere feit dat het niet-naleven van de in het geding zijnde bepaling niet automatisch leidt tot de nietigheid van het ermee verkregen bewijs, op zich niet kan worden beschouwd als een onevenredige beperking van de rechten van de personen die het voorwerp uitmaken van een onwettige identiteitscontrole. Noch de artikelen 12 en 22 van de Grondwet, noch de artikelen 6.1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens vereisen de « automatische nietigheid » van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. De in het geding zijnde bepaling verhindert de rechter overigens niet om het met miskenning van die bepaling verkregen bewijs niet in aanmerking te nemen wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs zou hebben aangetast of wanneer het aanwenden van het bewijs zou leiden tot een schending van het recht van de betrokkene op een eerlijk proces, gewaarborgd door artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.”*¹³⁶

4.4 Een beperkte wettelijke verankering

57. Pas tien jaar na het befaamde cassatiearrest, met name op 24 oktober 2013, komt een wet tot stand die de *Antigoon*-rechtspraak een wettelijk grondslag biedt.¹³⁷

¹³³ Cass. 15 november 2005, AR P.05.1275.N, *Arr.Cass.* 2005, (2246) 2248.

¹³⁴ GwH 22 december 2010, nr. 158/2010, AR 4888.

¹³⁵ *Ibid.*, overw. B.3.2.

¹³⁶ *Ibid.*, overw. B.14.

¹³⁷ Wet 24 oktober 2013 tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden, *B.S.* 12 november 2013, 84999.

Sedertdien kan de uitsluiting van onrechtmatig vergaard bewijs op artikel 32 V.T.Sv. worden gesteund, althans in strafzaken.

De wet introduceert geen nieuwigheden. In tegendeel zelfs, want de wetgever beperkt zich tot een uitsluitende overname van de klassieke *Antigoon*-criteria uit 2003. Dit kan toegeschreven worden aan de veronderstelling dat een letterlijke overname van de traditionele rechtspraak er toe zou leiden dat de nieuwe wetgeving evenzeer door de hogere rechtspraak zou worden aanvaard. Het Grondwettelijk Hof had die rechtspraak immers reeds aangenomen¹³⁸ en ook het EHRM had de *Antigoon*-doctrine van het Belgische Hof van Cassatie in overeenstemming met het EVRM bevonden¹³⁹. De wetgever opteerde met andere woorden voor (rechts)zekerheid.

Voor een ruimere benadering met betrekking tot de specifieke hypothese van de nietigheden bleek de wetgever evenmin te vinden.¹⁴⁰ Het Hof van Cassatie had nochtans in zijn rechtspraak reeds de basis gelegd voor een vierde grond tot wering van op onrechtmatige wijze verkregen bewijsmateriaal.¹⁴¹ De mogelijkheid om de uitsluiting van het verkregen bewijs op te leggen, wanneer het werd bekomen in overtreding van een substantiële vormvereiste die de organisatie van de hoven en rechtbanken raakt, werd ook herhaald in het schriftelijk advies van het Hof van Cassatie, verleend in het kader van de wetgevingsprocedure.¹⁴²

Na een tweede bespreking in de Kamercommissie werd beslist dit advies niet te volgen en louter de tekst van het arrest van 14 oktober 2003 over te nemen, met dien verstande dat de wetgever zich niet heeft beperkt tot de formulering dat het op onrechtmatige wijze verkregen bewijs “*niet in aanmerking mag worden genomen*”, maar er een uitdrukkelijke nietigheidssanctie aan heeft verbonden. De tekst van de wet luidt:

“*Tot nietigheid van onregelmatig verkregen bewijselement wordt enkel besloten indien:*

- *de naleving van de betrokken vormvoorwaarden wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid, of;*
- *de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, of;*
- *het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces.*”¹⁴³

¹³⁸ GwH 22 december 2010, nr. 158/2010, AR 4888. (*supra*)

¹³⁹ EHRM 28 juli 2009, nr. 1874/05, Lee Davies/België. (zie *infra*, 94–95)

¹⁴⁰ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 472; F. LUGENTZ, “Les effets de l’irrégularité de la preuve dans la procédure pénale. Trois ans d’application de la loi du 24 octobre 13”, *JT* 2017, afl.4, (61) 61–62.

¹⁴¹ Cass. 26 januari 2011, AR P.10.1321.F; Cass. 24 april 2013, AR P.12.1919.F.

¹⁴² Advies Hof van Cassatie, *Parl.St.* Senaat 2012–2013, nr. 5–1924/3, (15) 17–18, overw. 7.

¹⁴³ Art. 32 V.T.Sv.; art. 3 Wet 24 oktober 2013 tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden.

De wetgever heeft die nietigheid bovendien uitsluitend voorbehouden voor de in de wet opgesomde gevallen.¹⁴⁴ De vraag is dus zeer of de gedoodverfde vierde uitsluitingsgrond überhaupt nog toegepast kan worden.

DHAEYER kiest alvast voor de gulden middenweg en stelt vast dat de nietigheid wegens overtreding van de regelen die de organisatie van de hoven en rechtbanken raken niet als een vierde uitsluitingsgrond, doch als een loutere toepassing van de eerste uitsluitingsregel moet worden beschouwd.¹⁴⁵ Hij stelt daarnaast dat dit vierde criterium evenzeer een bescherming betekent voor het collectief belang dat de rechtsonderhorigen hebben bij het bestraffen van ernstige inbreuken in hoofde van de overheid, waardoor de goede werking van en het evenwicht in de rechtsstaat worden bedreigd.¹⁴⁶

58. Voor de volledigheid dient nog melding te worden gemaakt van de wet van 9 december 2004 betreffende de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken.¹⁴⁷ Artikel 13 van de wet gelast een *Antigoon*-test voor het gebruik in een Belgische strafrechtspleging van bewijsstukken die uit het buitenland werden verkregen.

¹⁴⁴ “Tot de nietigheid (...) wordt enkel besloten indien” (eigen onderstreping).

¹⁴⁵ P. DHAEYER, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 462–463.

¹⁴⁶ *Ibid.*, 463.

¹⁴⁷ Wet van 9 december 2004 betreffende de internationale politieke verstrekking van gegevens van persoonlijke aard en informatie met gerechtelijke finaliteit, de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken en tot wijziging van artikel 90ter van het Wetboek van strafvordering, *BS* 24 december 2004, 85763.

Antigoon in fiscale strafzaken

In de jaren '20 van vorige eeuw lanceerde het Hof van Cassatie het principe van het rechtmatig bewijs als een alomvattend principe in het Belgische recht.¹⁴⁸ Alomvattend, want het was geenszins de bedoeling de draagwijdte ervan te beperken tot het strafrecht. De bewijsuitsluitingsregel zou voortaan in alle takken van het recht korte metten maken met eender welk onrechtmatig vergaard bewijs.

De algemene draagwijdte van de bewijsuitsluitingsregel dekt logischerwijs ook het bewijsrecht in fiscale betwistingen. Maar betekent dit dan ook dat de revolutionaire *Antigoon*-rechtspraak, gewezen in strafzaken¹⁴⁹, op dezelfde wijze uitwerking moet krijgen in het fiscaal recht?

Dit hoofdstuk maakt een tussenstap in het formuleren van een antwoord op die vraag. Het fiscaal strafrecht vormt immers de brug tussen het strafrecht en het fiscaal-administratief recht.

Eerst volgt een kort overzicht van de algemene principes die de bewijsgaring in de fiscale strafprocedure beheersen. Nadien wordt de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in fiscale strafzaken bondig toegelicht.

1 De grondbeginselen van het bewijsrecht

59. In het fiscaal strafrecht wordt de inzameling van bewijsmateriaal bepaald door een conflict van fundamentele rechten.¹⁵⁰ Enerzijds ontleent een verdachte in strafzaken aan artikel 6, §1 EVRM het elementair recht om te zwijgen. Anderzijds is de belastingplichtige in een fiscale procedure onderworpen aan een principiële meewerkverplichting.¹⁵¹

60. Het zwijgrecht impliceert het recht om zichzelf niet te incrimineren, of anders gezegd om te weigeren enige bijdrage te verlenen aan de eigen veroordeling.¹⁵²

Dit fundamenteel recht wordt verstrekt door het EVRM. Wil men weten hoe ver het zwijgrecht reikt, moet men dus de rechtspraak van het EHRM raadplegen. Hierin is te lezen dat iedere persoon die wordt vermoed een misdrijf gepleegd te hebben, zich op het

¹⁴⁸ Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233; Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67.

¹⁴⁹ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N.

¹⁵⁰ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 357.

¹⁵¹ Zie M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, 391-392

¹⁵² *Ibid.*, 391

zwijgrecht kan beroepen hetzij om niet te antwoorden op de vragen van de onderzoekende instantie, hetzij om te weigeren documenten aan de overheid te overhandigen. Tevens legt het Europees Hof uit dat het zwijgrecht zich niet enkel uitstrekt tot strafrechtelijk onderzoek, maar ook wordt genoten in een administratieve procedure, die ofwel kan uitmonden in een strafklacht, ofwel kan leiden tot het opleggen van een administratieve sanctie met bestraffend karakter. Ten slotte bevestigt het EHRM dat wanneer iemand zich in stilzwijgen hult op grond van zijn recht op het weigeren van zelfincriminatie, daaraan geen enkele sanctie mag worden verbonden.^{153,154}

61. De principiële meewerkverplichting in het fiscaal recht strekt ertoe van de belastingplichtige te bekomen dat hij loyaal bijdraagt aan het vaststellen van de belastingsschuld. Hij is er toe gehouden samen te werken met de administratie door het indienen van een aangifte, alsook medewerking te verlenen bij een fiscale controle.

Bij weigering de fiscale administratie van de nodige informatie te voorzien, riskeert hij bijvoorbeeld een aanslag van ambtswege ex artikel 351 WIB92, of een administratieve boete ex artikel 445 WIB92 of ex artikel 70 WBTW.

62. Het staat dus niet ter discussie dat het zwijgrecht en de fiscale meewerkverplichting compleet het tegenovergestelde beogen te verwezenlijken.

In een fiscaal strafproces ontmoeten deze twee principes elkaar en worden de partijen in het proces geconfronteerd met de tweestrijd tussen de hoedanigheid als verdachte en de hoedanigheid als belastingplichtige, die in hoofde van de verwerende partij ontstaat.¹⁵⁵

Het zwijgrecht is een internationaal grondrecht, niet enkel beschermd door artikel 6, §1 EVRM, maar ook door artikel 14, 3°, g) IVBPR. Het is om die reden wenselijk het zwijgrecht in fiscale strafzaken voorrang te verlenen op de 'louter' nationale meewerkverplichting, met dien verstande dat de fiscale administratie nog steeds gerechtigd is onderzoek te voeren en de werkelijk verschuldigde belasting te heffen.

2 Het onrechtmatig verkregen bewijs

De bespreking van het onrechtmatig verkregen bewijs kan worden opgesplitst naargelang die onregelmatigheid zich situeert in hoofde van een derde of in hoofde van een overheidsinstantie.

¹⁵³ EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, Funke/Frankrijk; EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, Saunders/Verenigd Koninkrijk; EHRM 22 mei 1998, nr. 81/1997/865/1076, Hozee/Nederland; EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, J.B./Zwitserland; EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, Chambaz/Zwitserland.

¹⁵⁴ Voor een overzicht van de belangrijkste rechtspraak zie M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, 391–397.

¹⁵⁵ Zie M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, 394–399.

2.1 Onrechtmatigheden begaan door een derde

63. Een eerste aspect van de leer inzake het onrechtmatig verkregen bewijs betreft de onrechtmatigheden begaan door een derde. In fiscale zaken zal het hierbij zeer vaak gaan over onrechtmatig ontvreemde documenten, die vervolgens aan de fiscale administratie of aan de gerechtelijke overheid worden overgemaakt.¹⁵⁶

Het volstaat voor het Hof van Cassatie echter niet dat niet aangetoond kan worden dat de betrokken derde op een rechtmatige wijze in het bezit is gekomen van de bezwarende informatie, om te besluiten tot de onrechtmatigheid van dat bewijs.

64. In het arrest van 14 februari 2001 herhaalt het Hof van Cassatie in een fiscale strafzaak dat naast een onrechtmatige verkrijging ook een onrechtmatige overhandiging aan de overheid is vereist.¹⁵⁷ Het Hof ziet met andere woorden geen probleem, wanneer de persoon die het op onrechtmatige wijze verkregen bewijs aan de overheid bezorgt, niets te maken heeft met de onrechtmatigheid die door een (andere) derde werd begaan. Evenmin ziet het Hof een probleem, wanneer geen verband bestaat tussen de begane onregelmatigheid en de uiteindelijke bewijslevering door de overheid.¹⁵⁸

65. Tot slot geldt dat de *Antigoon*-rechtspraak niet moet worden toegepast wanneer een gerechtelijk onderzoek wordt gebaseerd op door derden onwettig ontvreemde informatie.¹⁵⁹

Zeer recent oordeelde het Hof van Cassatie in een strafzaak met betrekking tot omvangrijke belastingfraude het volgende:

*“Het gebruik van onrechtmatig verkregen inlichtingen die niet dienen als bewijs maar louter worden aangewend ter oriëntering en voor de verdere uitbouw van een strafonderzoek, leidt niet tot de onontvankelijkheid van de strafvordering.”*¹⁶⁰

Maar het Hof stelt vervolgens wel:

*“Dit ontslaat evenwel de rechter die vaststelt dat dergelijke inlichtingen onrechtmatig werden verkregen, niet van de verplichting na te gaan of het gebruik van die inlichtingen met dat doel het recht van de partijen op een eerlijk proces niet aantast, waarbij het eerlijk proces in zijn geheel moet worden beschouwd.”*¹⁶¹

¹⁵⁶ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 365.

¹⁵⁷ Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F/P.00.1353.F/P.00.1363.F. Zie ook Cass. 17 januari 1990, AR 7831. Deze rechtspraak blijft ook na *Antigoon* van kracht.

¹⁵⁸ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 365–366.

¹⁵⁹ Cass. 28 februari 2017, AR P.16.0261.N, overw. 4–9.

¹⁶⁰ *Ibid.*, overw. 5.

¹⁶¹ *Ibid.*, overw. 7.

JANSEN leest in dit arrest een bevestiging van het arrest van 30 mei 1995, waarbij het Hof van Cassatie een onderscheid maakte tussen de bekendmaking van een misdrijf en het bewijs van een misdrijf.¹⁶² Het Hof achtte het in 1995 al mogelijk om een rechtsgeldig onderzoek op te starten op grond van onrechtmatig bekomen inlichtingen vanwege een derde.¹⁶³ JANSEN besluit dat voor onrechtmatig verkregen inlichtingen een uitzondering moet worden gemaakt op het leerstuk van de *fruits of the poisonous tree*.¹⁶⁴

2.2 Onrechtmatigheden begaan door een overheid

66. Het tweede luik in de *Antigoon*-leer heeft betrekking op onrechtmatigheden die door de overheid zelf werden begaan. Wat dergelijke onrechtmatigheden betreft, verschilt de fiscale strafzaak nauwelijks van de gemeenrechtelijke strafzaak.¹⁶⁵

67. Ten eerste zal ook de niet-naleving van fiscaalrechtelijke vormvoorwaarden die zijn voorgeschreven op straffe van nietigheid, in de strafprocedure aanleiding kunnen geven tot uitsluiting van het bewijs.

68. Ten tweede wordt het bewijs uit de debatten geweerd, wanneer de onrechtmatigheid afbreuk doet aan de betrouwbaarheid van de voorgelegde stukken.

69. Ten derde wordt het bewijs uitgesloten wanneer er sprake is van een schending van het recht op een eerlijk proces.

Ook wat die laatste uitsluitingsgrond betreft, verschilt een fiscale strafzaak qua bewijsrecht in essentie niet van een gemeenrechtelijke strafzaak. Wel ontstaat in deze specifieke situatie als gevolg van het zwijgrecht een conflict tussen het administratief onderzoek en het strafrechtelijk vooronderzoek.

Immers, zodra een materiële inverdenkingstelling bestaat, vindt het zwijgrecht toepassing. Dit betekent dat het zwijgrecht reeds in het administratief onderzoek, dat gelijklopend met het strafrechtelijk onderzoek wordt gevoerd, gerespecteerd moet worden.

Bewijs dat wordt verkregen in strijd met het zwijgrecht, brengt ook dan een onherstelbare schending van het recht van verdediging en zo van het recht op een eerlijk proces teweeg.¹⁶⁶ Het is aan de rechter om te beoordelen of de miskenning van het zwijgrecht effectief van die aard is dat het daarbij bekomen bewijs uitgesloten moet worden. Hij kan zich hierin laten leiden door de criteria die het Hof van Cassatie heeft vooropgesteld.

¹⁶² T. JANSEN “Gestolen bankgegevens hypothekeren verder onderzoek niet. Cassatie en EHRM op dezelfde lijn”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 12, (1) 5.

¹⁶³ Cass. 30 mei 1995, AR P.93.946.N. (*supra*, 10)

¹⁶⁴ Zie ook de nuance in Cass. 6 maart 2015, AR F.14.0038.N (*infra*, 37)

¹⁶⁵ *Ibid.*, 366.

¹⁶⁶ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 372–373.

Antigoon in fiscale zaken

De vraag of de strafrechtelijke leer inzake onrechtmatig verkregen bewijs ook kan worden doorgetrokken in het fiscaal recht kan sinds 22 mei 2015 bevestigend worden beantwoord.

Op deze datum openbaarde het Hof van Cassatie het bestaan van een fiscale *Antigoon*.¹⁶⁷ Hoewel dit niet door iedereen in blijdschap wordt onthaald, kan men moeilijk doen alsof de uitspraak niet bestaat. Zodoende beschikt ook de tak van het fiscaal recht met ingang van 22 mei 2015 over een eigen *Antigoon*-leer.

Ondertussen heeft de strafrechtelijke pendant reeds 11 kaarsjes uitgeblazen. Vooraleer alle belangstelling op het controversiële cassatiearrest te richten, is het dus zinvol te bekijken hoe het de gedachte aan een fiscale uitbreiding van de strafrechtelijke leer de voorbije tien jaar is vergaan.

Dit hoofdstuk staat stil bij de vermeende (on)toepasselijkheid van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal-administratief recht voorafgaand aan het arrest van 22 mei 2015. Nadien wordt het arrest zelf bestudeerd. Als laatste volgt een overzicht van het gevolg dat aan het fiscaal *Antigoon*-arrest wordt gegeven.

1 Het fiscaal-administratief bewijsrecht voor 22 mei 2015

Dit onderdeel bespreekt om te beginnen de algemene principes die het fiscaal bewijsrecht bepalen. Nadien komt de uitsluiting van het onrechtmatig verkregen bewijs aan bod. Hier wordt eerst een overzicht gegeven van de standpunten die in de rechtsleer worden ingenomen. Daarna worden enkele opvattingen die in de rechtspraak circuleren, aangehaald.

1.1 De algemene principes

1.1.1 Het bewijsrecht voor de fiscale rechtbank

70. In de gerechtelijke procedure is het zo dat wie iets beweert, dit zelf moet zien te bewijzen. Vervolgens komt het aan de rechtbank toe om de bewijswaarde van het voorgelegde bewijsmateriaal te beoordelen. Dit is niet anders voor de fiscale rechtbank.

¹⁶⁷ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

In het fiscaal recht zal het er evenwel op neerkomen dat de administratie de bewijslast draagt, vermits algemeen wordt aanvaard dat het aan de fiscus is om de grondslag en het bestaan van de belastingschuld aan te tonen. Althans wat de positieve bestanddelen van de aangifte betreft. Het is aan de belastingplichtige zelf om zijn uitgaven, welke de negatieve bestanddelen van de aangifte uitmaken, aan de hand van bewijskrachtige stukken te staven.¹⁶⁸

71. Wanneer daarentegen de onrechtmatigheid wordt opgeworpen, is het aan degene die het bewijsmateriaal voordraagt, om aan te tonen dat hij de stukken op rechtmatige wijze heeft verkregen.¹⁶⁹

1.1.2 Het zwijgrecht in fiscaal-administratieve geschillen

72. De burger kan zich beroepen op het zwijgrecht, zodra hij het voorwerp is van een inverdenkinstelling die kan uitmonden in een sanctie met bestraffend karakter. (*supra*, 31–32)

Wanneer een belastingplichtige ervan wordt verdacht zich schuldig te hebben gemaakt aan een fiscaal misdrijf, kan hij om die reden weigeren zijn medewerking te verlenen. Ook een administratieve boete heeft in dit geval immers een strafrechtelijk karakter.^{170,171} Een formele inverdenkinstelling is overigens niet vereist. Reeds de materiële kenisname verdacht te worden van het plegen van een misdrijf impliceert de toepasbaarheid van het zwijgrecht.¹⁷²

Indien een bewijsstuk in strijd met het zwijgrecht wordt verkregen, staat een schending van de rechten van verdediging vast. Dit verleent aan de bewijsgaring een onrechtmatig karakter.¹⁷³

73. Eigen aan de fiscale procedure is dat reeds een fiscaal onderzoek kan plaatsvinden, vooraleer *in concreto* enige verdenking bestaat. Ambtenaren hebben het recht de correctheid van de aanslag te controleren.

In deze situatie staat het ter discussie of het recht om te weigeren aan zijn eigen veroordeling bij te dragen kan worden ingeroepen om de meewerkverplichting in het

¹⁶⁸ Cass. 25 januari 1993, AR F.1200.F; J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

¹⁶⁹ H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 905.

¹⁷⁰ EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, Chambaz/Zwitserland.

¹⁷¹ Wanneer een administratieve sanctie als een sanctie met bestraffend karakter overeenkomstig artikel 6 EVRM kan worden beschouwd, betekent dit dat de belastingplichtige de rechtsbescherming voorzien in artikel 6 EVRM geniet. De administratieve sanctie moet geenszins geherkwalificeerd worden als een strafsancie in die zin dat ook alle interne strafrechtelijke en strafprocessuele normen van kracht worden. M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 374.

¹⁷² L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 357–358.

¹⁷³ Cass. 13 mei 1986, AR 9136.

fiscaal recht te counteren. Een onderzoeksmaatregel impliceert immers nog niet meteen een verdenking.

Het administratief onderzoek kan overeenkomstig de rechtspraak van het EHRM maar als een materiële inverdenkingstelling worden beschouwd, wanneer een inbreuk wordt onderzocht die zou kunnen leiden tot een vervolging voor de strafrechtbank of wanneer het onderzoek kan uitmonden in een administratieve boete met een strafrechtelijk karakter.¹⁷⁴ In alle andere gevallen lijkt een verdenking te hypothetisch en een strafsanctie te veraf om het zwijgrecht te doen resulteren in een uitschakeling van de meewerkverplichting.¹⁷⁵

1.1.3 Onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscaal recht

74. De reikwijdte van de traditionele bewijsuitsluitingsregel in aanmerking genomen, kan het ‘onrechtmatig verkregen bewijs’ in het fiscaal recht op gelijke wijze worden gedefinieerd als in het strafrecht.¹⁷⁶ (*supra*, 5–6)

75. De toepasbaarheid van het klassiek principe van het rechtmatig verkregen bewijs wordt aanvaard, ondanks het gebrek aan enige wettelijke bepaling op grond waarvan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken moet worden tegengegaan. Evenmin bestaat immers een bepaling waaruit volgt dat het bewijs van onrechtmatig vergaard bewijs is toegestaan.¹⁷⁷

76. Op dezelfde wijze kan ook tot de toepasbaarheid van het leerstuk van de *fruits of the poisonous tree* in het fiscaal recht worden besloten.¹⁷⁸ Het Hof van Cassatie heeft die uitsluiting van het secundair bewijs in fiscale zaken bevestigd op 6 maart 2015, maar bracht terzelfdertijd een belangrijke nuance aan:

*“De enkele omstandigheid dat onrechtmatig verkregen bewijzen aanleiding waren tot het uitvoeren van een nieuwe onderzoeksmaatregel heeft niet tot gevolg dat de resultaten van deze nieuwe onderzoeksmaatregel die zelf niet steunen op de onrechtmatig verkregen bewijzen, niet in aanmerking mogen worden genomen.”*¹⁷⁹

¹⁷⁴ EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, Saunders/Verenigd Koninkrijk; EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, J.B./Zwitserland.

¹⁷⁵ Zie ook M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 397–399.

¹⁷⁶ J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be; T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469.

¹⁷⁷ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 375–376, vn. 104.

¹⁷⁸ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469.

¹⁷⁹ Cass. 6 maart 2015, AR F.14.0038.N, overw. 2. Een studie van de feiten die ten grondslag lagen aan deze rechtspraak leert dat het *in casu* niet ging om een zaak waarbij een fiscaal onderzoek werd ingesteld naar aanleiding van resultaten van het onrechtmatig bevonden onderzoek, wel dat het eerste onderzoek dat onrechtmatig werd bevonden in tijd voorafging aan het onderzoek bij de tweede bankinstelling, en dus toch

1.1.4 De gevolgen van de bewijsuitsluiting

77. Om te weten welke draagwijdte de bewijsuitsluiting in een fiscaal-administratieve zaak heeft, moet eerst de vraag worden beantwoord of de bewijsuitsluiting ook de nietigheid van de aanslag met zich brengt. Daarna kan pas worden onderzocht of de fiscale administratie in voorkomend geval nog gerechtigd is om te herkansen door middel van een nieuwe of subsidiaire aanslag (artikel 355 respectievelijk artikel 356 WIB92).

1.1.4.1 Nietigheid van de aanslag

78. Eens de sanctie van bewijsuitsluiting toepassing vindt, mag met het uit te sluiten gegeven op geen enkele wijze nog rekening worden gehouden. Dit betekent dat elk mogelijk aangetast bewijselement moet worden geweerd.¹⁸⁰

Als je deze redenering doortrekt in fiscaal-administratieve zaken, zou je moeten concluderen dat wanneer de taxatieambtenaar zich bij het bepalen van de verschuldigde belasting heeft gebaseerd op bewijsmateriaal dat op onrechtmatige wijze is verkregen, deze onrechtmatigheid ook de geldigheid van de aanslag aantast.

In praktijk gaat het evenwel niet zo. Een gebrek in de bewijsvoering geeft in fiscale zaken niet *per se* aanleiding tot de nietigheid van de gevestigde aanslag. De nietigheid van de aanslag kan maar het gevolg zijn wanneer de wetgever die sanctie ook expliciet heeft verbonden aan de begane onregelmatigheid.

79. De nietigheid van de aanslag is volgens DE BROECK en ROSELETH eveneens een gepast gevolg, wanneer de aanslag in zijn geheel enkel en alleen is gesteund op de onrechtmatige bewijsgaring. Wel leggen zij de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissing bij de rechter: het komt finaal aan de rechtbank toe om te oordelen of de aanslag nog te rechtvaardigen valt op grond van de overgebleven, rechtmatig bevonden bewijsstukken.¹⁸¹

80. Deze opvatting kent bijval in de rechtspraak. De rechtbank van eerste aanleg te Leuven bijvoorbeeld vonniste op 10 mei 2013 het volgende:

“Het gebruik van onwettig verkregen bewijsstukken door de administratie leidt niet noodzakelijk tot de nietigheid van de aanslag. Met de onwettig verkregen stukken kan geen rekening worden gehouden. Er kan ook geen rekening worden gehouden met de onderzoeken die gevoerd werden op basis van de stukken. De rechter mag de aanslag echter alleen vernietigen wanneer vaststaat dat geen enkel stuk van het dossier op zich alleen de aanslag verantwoordt. (...) De rechter moet uitmaken of de aanslag, na de

enig verband tussen de twee bestond. (J. VAN DYCK, “Cassatie bevestigt theorie van de ‘fruits of the poisonous tree’”, *Fiscoloog* 2015, afl.1426, 1.)

¹⁸⁰ *Supra*, 7–9.

¹⁸¹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, , M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 392–393. Zie ook vn. 181, waarin opgemerkt dat in die zin ook werd geantwoord op een parlementaire vraag.

*bewijsuitsluiting van het onrechtmatig verkregen bewijs, nog te rechtvaardigen valt op grond van de overige op onrechtmatige wijze ingewonnen bewijsmiddelen (...).*¹⁸²

81. Ook al lijkt het aantal situaties waarin de nietigheid van de aanslag zal worden uitgesproken beperkt, toch komt dit in de praktijk zeer snel voor. Het gebeurt niet zelden dat op grond van een onrechtmatig verkregen inlichting verder fiscaal onderzoek wordt gevoerd.

82. Toepassing van de *fruits of the poisonous tree*-doctrine leidt er dan toe dat ook de regelmatige onderzoekshandelingen wegens aantasting door die ene oorspronkelijke onrechtmatigheid nietig verklaard zullen worden, want een nietige bewijsgaring kan niet worden verruild door bewijsmateriaal voortspruit uit het onrechtmatig vergaard bewijs.¹⁸³

1.1.4.2 Een nieuwe of subsidiaire aanslag

83. Wat de mogelijkheid betreft om een nieuwe of subsidiaire aanslag te vestigen in geval de eerste aanslag werd vernietigd wegens onrechtmatigheden in de bewijsinzameling, kan het volgende worden gezegd.

De nietigheid plaatst de betrokken partijen in de situatie zoals die bestond voorafgaand aan de nietige handelingen. *In concreto* betekent dit dat de fiscale administratie zich in een situatie bevindt alsof niet eerder een aanslag werd gevestigd.

Wanneer in voorkomend geval de aanslag- en verjaringstermijnen nog niet zijn verstreken, beschikt de fiscale administratie nog over de mogelijkheid een nieuwe aanslag te vestigen, ongeacht de vernietiging werd uitgesproken door de adviseur-generaal, dan wel door de rechtbank. Opdat de fiscale administratie deze nieuwe aanslag echter met bewijzen zou kunnen ondersteunen, is nog vereist dat de termijn waarbinnen een fiscaal onderzoek kan worden gevoerd, evenmin is verstreken.¹⁸⁴

Let wel, dit impliceert geen vrijgeleide voor de fiscale administratie om opnieuw bewijsmateriaal te gaan verzamelen. Als betrokken partij kan zij het *dictum* van de vernietigingsbeslissing niet zomaar naast zich neerleggen. Omwille van het gezag van gewijsde kan de administratie in feite dus slechts hertaxeren, indien die oorspronkelijke nietigheid van herstelbare aard is.¹⁸⁵

¹⁸² Rb. Leuven 10 mei 2013, *FJF* 2014, nr. 2014/45.

¹⁸³ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 393.

¹⁸⁴ *Ibid.*, 393-394.

¹⁸⁵ *Ibid.*, 394.

1.2 Bewijsuitsluiting volgens de rechtsleer

1.2.1 Een overzicht van de mogelijke gronden tot uitsluiting

84. Een duidelijk afgebakende grond tot uitsluiting van het bewijs is in het fiscaal recht niet te vinden. Om die reden gaat de rechtsleer op zoek naar een juridische hoeksteen waarop het traditionele principe van het rechtmatig bewijs kan worden gefundeerd.

85. De eerste en meest evidente mogelijkheid de bewijsuitsluiting grondslag te verlenen is de wil van de wetgever zelf. Wanneer de fiscale wetgeving aan de niet-naleving van een vormvoorschrift de nietigheidssanctie verbindt, is het niet meer dan logisch dan dat de rechter aan die bepaling uitvoering geeft.

Hoewel DE BROECK en ROSELETH de mening zijn toegedaan dat in het fiscaal procedurerecht heel wat meer vormvoorschriften aan een bijzondere sanctie zijn verbonden dan in het strafprocesrecht¹⁸⁶, kan gesteld worden dat deze hypothese maar een povere rechtvaardiging van de bewijsuitsluiting betekent. Het is immers zo dat de bepalingen die zij aanhalen geen betrekking hebben op de eigenlijke onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie en dus geenszins tot doel hebben de bewijsgaring aan banden te leggen.¹⁸⁷

86. Een tweede mogelijke bestaansgrond voor de bewijsuitsluitingsregel kan worden gevonden in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit vergt iets meer uitleg en wordt om die reden onder een volgende tussentitel behandeld. (*infra*, 43)

87. De derde rechtsnorm die kan worden ingeroepen ter verantwoording van het principe van het rechtmatig vergaard bewijs is het evenredigheidsbeginsel of proportionaliteitsbeginsel. Het evenredigheidsbeginsel is een algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde, dat kan worden gelinkt aan het constitutioneel gelijkheidsbeginsel.

Wanneer men een concrete handeling toetst aan het evenredigheidsbeginsel impliceert dit een belangenafweging tussen het belang van de overheid en het belang van de rechtsonderhorige. Stelt men bij die afweging vast dat een kennelijke wanverhouding in het nadeel van de overheid bestaat, zal met de betreffende handeling geen rekening worden gehouden.¹⁸⁸

Dit proportionaliteitsbeginsel vormt een van de maatstaven in de rechtspraak van het Hof van Cassatie, wanneer het wordt gevraagd zich uit te spreken over een fiscaal-administratieve handeling:

¹⁸⁶ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 376.

¹⁸⁷ Art. 333 WIB92, art. 463 WIB92, art. 74bis WBTW.

¹⁸⁸ H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatigebewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, (897) 906-907.

*“Overwegende dat de grondwettelijke regels inzake de gelijkheid van de Belgen en de niet-discriminatie inzake belastingen er niet aan in de weg staan dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, voor zover daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat; dat de al of niet aanwezigheid van zodanige verantwoording moet worden getoetst aan het doel en de gevolgen van de ingestelde belasting en aan de redelijkheid van de verhouding tussen de aangewende middelen en het beoogde doel;”*¹⁸⁹

De strijdigheid met het proportionaliteitsbeginsel kan veelal ingeroepen worden in het geval de belastingplichtige de wet overtreedt. Die overtreding zal niet bestraft kunnen worden, wanneer de wettelijke norm in casu meer verregaande gevolgen teweeg brengt dan het doel waarvoor die norm werd uitgevaardigd. In praktijk zal het meestal gaan over de niet-naleving van zuiver formalistische voorschriften.¹⁹⁰

Volgens VANDEBERGH zou de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel zelfs als variatie op de *Antigoon*-leer kunnen gelden. Hij merkt op dat bij het onderzoek of een norm al dan niet haar doel heeft bereikt, ook het recht van verdediging in rekening kan worden gebracht. Wanneer dat recht is geschaad, heeft de norm haar doel overschreden. Op deze manier komt de *Antigoon*-test naar de zienswijze van VANDEBERGH op hetzelfde neer als een beoordeling van de proportionaliteit.

88. De vierde rechtsnorm waarmee de bewijsuitsluitingsregel kan worden verantwoord, is het grondwettelijke legaliteitsbeginsel.¹⁹¹ De artikelen 170 en 172 van de Grondwet impliceren dat de fiscale administratie bij het vaststellen van de verschuldigde belasting strikt gebonden is aan de wet.

Die wet biedt de ambtenaren een heel arsenaal aan onderzoeksbevoegdheden. Keerzijde daarvan is dat meteen ook de grenzen van het ambtelijk handelen zijn vastgelegd. Wat de wet niet voorziet, kan namelijk ook niet ten uitvoer gebracht worden. De fiscale onderzoeksmacht is eindig.

Uit een stringente toepassing van de fiscale wet volgt bovendien ook dat de toegekende bevoegdheden slechts uitgeoefend kunnen worden in het kader van de specifieke belasting waarvoor de wetgever hen die bevoegdheid heeft verleend. Dit principe is algemeen gekend als het doelgebonden karakter van de fiscale wet.¹⁹²

Het Hof van Cassatie beschouwt het niet-respecteren van dit doelgebonden karakter als een vorm van machtsafwending, wat wordt bestraft met het onwettig verklaren van de

¹⁸⁹ Cass. 5 oktober 1990, AR F.1818.N, o.m. herhaald door Cass. 17 november 2006, AR P.04.0015.N; zie ook D. THIJS, concl. bij Cass. 17 november 2006, AR P.04.0015.N, *Arr.Cass.* 2006, 2345–2350, vn. 3.

¹⁹⁰ H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatigebewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 907.

¹⁹¹ J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

¹⁹² J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

litigieuze handeling.¹⁹³ Die onwettigheid geeft op zijn beurt aanleiding tot de uitsluiting van het daarbij bekomen bewijs.

89. De vijfde en laatste oorzaak waaraan de rechtsleer de bewijsuitsluiting toeschrijft is de overtreding van de wet *tout court*.

Bij doorlichting van de fiscale rechtspraak is te vinden dat een schending van de voorschriften met betrekking tot het visitatierecht¹⁹⁴ de uitsluiting van het bewijs tot gevolg heeft. Ook een miskenning van de vormvereisten inzake het fiscaal derdenonderzoek¹⁹⁵, inzake een inzage in het gerechtsdossier¹⁹⁶, inzake het getuigenverhoor¹⁹⁷ of inzake de internationale samenwerking tussen de fiscale administraties¹⁹⁸ heeft de rechtscollages ertoe bewogen het bewijs uit de debatten te weren. Opmerkelijk is ook de rechtspraak die de bewijsuitsluiting uitspreekt ten gevolge van een verwijzing naar de wetsartikelen van het oude WIB, in plaats van naar het nieuwe WIB92.¹⁹⁹

Daarnaast is rechtspraak te vinden die het bewijs uitsluit naar aanleiding van een overtreding van het fiscaal bankgeheim²⁰⁰, het plegen van een misdrijf zoals het schenden van het beroepsgeheim²⁰¹ of het niet voldoen aan de toepassingsvoorwaarden die de fiscale wetgeving aan een handeling van de administratie verbindt²⁰².

De doctrine trekt hieruit de conclusie dat de rechtspraak de uitsluiting van het bewijs verbindt aan de overtreding van een materiële of ook formele wetsbepaling bij de inzameling van bewijsstukken voor fiscale doeleinden.²⁰³

Deze argumentatie betreft m.i. een cirkelredenering. In 1923 introduceerde het Hof van Cassatie immers het principe dat onwettig vergaard bewijs geen enkel gevolg in rechte teweeg kan brengen.²⁰⁴ En is het niet zo dat bewijs verkregen in strijd met de tekst van de wet een onwettig bewijs oplevert? Wanneer de rechtsleer aldus op zoek gaat naar een juridische grondslag voor het principe van de bewijsuitsluiting, kan die moeilijk worden gevonden ‘de wet’ in het algemeen, om reden dat een overtreding van die ‘wet’ net een van de toepassingsvoorwaarden²⁰⁵ behelst.

¹⁹³ Cass. 6 november 1978, *Pas.* 1979, 281–283.

¹⁹⁴ Bv. Antwerpen 13 maart 2001, *TFR* 2001, afl. 201, tfrnet.larcier.be; Luik 29 oktober 2003, *TFR* 2004, afl. 256, tfrnet.larcier.be; Rb. Hasselt 16 juni 2004, *TFR* 2005, afl. 278, tfrnet.larcier.be.

¹⁹⁵ Bv. Rb. Antwerpen 23 februari 2001, *FJF* 2001, nr. 2001/266.

¹⁹⁶ Bv. Antwerpen 24 juni 1996, *RW* 1998–1999, afl. 17, 221–223; Gent 22 januari 1998, AR 3861.

¹⁹⁷ Bv. Rb. Brussel 10 oktober 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 1 (weergave).

¹⁹⁸ Bv. Antwerpen 15 januari 1996, *FJF* 1996, 96/84; Rb. Bergen 15 oktober 2003, *RGCF* 2003, afl. 6, 36.

¹⁹⁹ Antwerpen 8 mei 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 801, 5 (weergave).

²⁰⁰ Bv. Antwerpen 12 november 1992, *FJF* 1993, nr. 93/117; Rb. Brussel 23 februari 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 772, 1; Antwerpen, 23 oktober 2001, *Fisc.Koer.* 2001, afl. 18, 437–440 (weergave).

²⁰¹ Luik 13 januari 1988, *AFT* 1988, 252–256; Antwerpen 25 juni 1991, *FJF* 1991, nr. 91/201, 438–440.

²⁰² Bv. Antwerpen 9 september 1991, *FJF* 1991, nr. 91/226.

²⁰³ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 381–382.

²⁰⁴ Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233; Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67.

²⁰⁵ Naast een wetsovertreding geeft ook de miskenning van de algemene rechtsbeginselen, zoals de beginselen van behoorlijk bestuur, en van de fundamentele rechten van de mens aanleiding tot de kwalificatie

1.2.2 De rol van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

1.2.2.1 *Het behoorlijk bestuur en de bewijsuitsluiting*

90. De beginselen van behoorlijk bestuur zijn algemene rechtsbeginselen die de rechtsonderhorige bijkomende bescherming beogen te bieden ten aanzien van de almachtige overheid. Ze vullen het legaliteitsprincipe aan waar dit niet voldoende waarborgen biedt tegen misbruik van verleende bevoegdheden en houden zo het overheidsoptreden binnen de perken van wat algemeen rechtmatig wordt bevonden.

Met de benaming ‘algemene beginselen van behoorlijk bestuur’ wordt een heel arsenaal aan grondregels omspannen, die de overheid ten aanzien van de burger in acht moet nemen. In het bijzonder gaat het om de zorgvuldigheidsplicht, het fairplaybeginsel en het verbod van machtsafwending, het gelijkheidsbeginsel, het verbod van willekeur en het redelijkheidsbeginsel, het onpartijdigheidsbeginsel, het inzagerecht en de hoorplicht als onderdeel van de rechten van verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en de motiveringsplicht.

Een combinatie van enkele van deze algemene rechtsbeginselen zou de uitsluiting van op onrechtmatige wijze verkregen bewijsstukken kunnen verantwoorden. Het zijn immers beginselen “*waarom trent een algemeen gedeelde rechtsovertuiging bestaat dat zij fundamenteel zijn voor onze huidige samenleving, en die daarom rechtsregels moeten zijn.*”²⁰⁶

91. Het eerste in die context te vermelden beginsel is het beginsel van *fair play*. Dit principe wordt geschonden wanneer er sprake is van moedwilligheid, opzet, of kwade trouw.²⁰⁷ De overheid mag zich niet bedienen van onfatsoenlijke middelen.²⁰⁸

Het verbod van machtsafwending is een beginsel dat nauw verband houdt met het *fair play*-beginsel. Het betekent dat de overheid de haar toegekende bevoegdheden slechts mag aanwenden voor het specifieke doel waartoe de wetgever haar deze bevoegdheden heeft verleend.²⁰⁹

92. Een volgend beginsel van behoorlijk bestuur is het zorgvuldigheidsbeginsel, dat aan de ambtenaren de verplichting oplegt om zich bij het vervullen van hun overheidstaken voldoende zorgvuldig te gedragen. Dit algemeen rechtsbeginsel kan worden gelinkt aan de zorgvuldigheidsleer ex art. 1382–1383 BW. Krachtens deze wettelijke bepaling

als onrechtmatig verkregen bewijs. (Cass. 13 mei 1986, AR 9136; bv. Brussel 12 januari 2001, *FJF* 2002, nr. 2002/82 en Gent 15 november 2005, *TGR* 2007, afl. 1.)

²⁰⁶ M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 3.

²⁰⁷ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 378.

²⁰⁸ M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 14.

²⁰⁹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 378.

impliceert elke gedraging die een inbreuk op een juridische gedragsnorm vormt, een onrechtmatige handeling.²¹⁰

93. Ten derde kan de niet-naleving van de rechten van verdediging als beginselen van behoorlijk bestuur een grond tot bewijsuitsluiting opleveren.²¹¹

94. Ten slotte kan een schending van het redelijkheidsbeginsel als een motief voor bewijsuitsluiting worden voorgedragen. Het redelijkheidsbeginsel vereist van de overheid dat ze het evenwicht tussen het uitoefenen van haar bevoegdheden en het uiteindelijke doel van die bevoegdheid of dat handelen niet uit het oog verliest. Willekeurig handelen is bijgevolg evenzeer uit den boze.²¹²

1.2.2.2 Bruikbaarheid in het fiscaal recht

95. Het recht op een eerlijk proces ontleend aan het EVRM, vindt in de taxatieprocedure principieel geen doorgang. (*supra*, 36–37) Dit hoeft echter niet te betekenen dat de belastingplichtige op dat ogenblik geen enkele bescherming geniet, wanneer de fiscale administratie op onrechtmatige wijze tewerk zou gaan.

De fiscale administratie dient zich als overheid immers te allen tijde te gedragen conform de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zij mag dan wel over discretionaire onderzoeksmachten beschikken bij het achterhalen van de fiscale waarheid, toch blijft zij daarnaast evenzeer gebonden aan de geschreven en ongeschreven wet. Het optreden van de fiscale administratie is in onze rechtsstaat niet onbegrensd. Dit verantwoordt overigens dat het handelen van de fiscale ambtenaren, die deel uitmaken van de uitvoerende macht, aan rechterlijke controle kan worden onderworpen.²¹³

Het respecteren van de beginselen van behoorlijk bestuur in alles wat de belastingplichtige aangaat, is ook een verplichting die door het Hof van Cassatie hoog in het vaandel wordt gedragen.²¹⁴

Tot slot huldigt ook de minister van Financiën de werkzaamheid *in fiscalibus* van de beginselen van behoorlijk bestuur:

“Naast de verplichting tot naleving van de grondwettelijke en wettelijke bepalingen, en van de daarop betrekking hebbende circulaires, wordt het optreden van de ambtenaren

²¹⁰ *Ibid.*, 379.

²¹¹ J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

²¹² L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 380.

²¹³ Brussel, 24 mei 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 11, 454–455 (weergave); H. DUBOIS, “De KB Lux–klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 5; J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

²¹⁴ Cass. 27 maart 1992, AR 6891; Cass. 13 februari 1997, AR F.96.0047.F; Cass. 11 mei 1998, AR F.97.0075.F; Cass. 6 november 2000, AR F.99.0108.F; Cass. 20 november 2006, AR F.05.0059.F; Cass. 30 mei 2008, AR F.06.0083.F; ... Zie ook de rechtspraak van de Raad van State i.v.m. het adagium ‘*audi alteram partem*’ (www.raadvst-consetat.be).

eveneens bepaald door de eerbiediging van de beginselen van behoorlijk bestuur waarvan de toepassing op fiscaal vlak herhaaldelijk werd bevestigd door het Hof van Cassatie sinds het arrest van 27 maart 1992.

Het hof heeft aldus uitdrukkelijk voor iedere belastingplichtige het recht op rechtszekerheid erkend (...). Als voorbeelden van beginselen van behoorlijk bestuur, die de fiscale Administratie moet naleven, kunnen bovendien vermeld worden de verplichting van niet-discriminatie tussen de belastingplichtigen, het verbod tot willekeur, de algemene verplichting van voorzichtigheid, de beginselen van loyaliteit en onpartijdigheid evenals de motiveringsplicht.”²¹⁵

96. Wat dusdanig niet wordt betwist is dat het naleven van de beginselen van behoorlijk bestuur een substantiële vereiste voor de rechtsgeldigheid van de handelingen van de fiscale administratie vormt. Wel bestaat discussie omtrent de vraag of een schending van een of meerdere van die beginselen op zichzelf kan volstaan om te besluiten tot een vernietiging of vermindering van de aanslag die voor het overige in overeenstemming met de fiscale wetgeving werd gevestigd.²¹⁶

97. Een belangrijk argument tegen dergelijke gevolgtrekking is dat de belastingschuld ontstaat uit de fiscale wet en niet uit een overeenkomst tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie. Het kan volgens deze redenering niet dat een fout of nalatigheid van de fiscale ambtenaar tot gevolg heeft dat het bedrag van de verschuldigde belasting wordt verminderd of zelfs vrijgesteld.²¹⁷

98. Anderzijds kan worden beargumenteerd dat de beginselen van behoorlijk bestuur wel degelijk als rechtsgrond voor bewijsuitsluiting kunnen dienen, vermits bij schending van deze algemene rechtsbeginselen de nietigheid van de administratieve handeling aan de orde is. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn ongeschreven regels, maar zijn daarom niet van mindere waarde als de wet. Om die reden kan aan de miskenning ervan de nietigheidssanctie worden verbonden.²¹⁸

Eens een fiscale onderzoekshandeling werd verricht met miskenning van de beginselen van behoorlijk bestuur, dient die onderzoeksdaad dus nietig verklaard te worden en kan ze niet langer rechtsgevolgen ressorteren. Dit leidt ertoe dat de bij de betwiste onderzoekshandeling gedane vaststellingen ook niet langer als bewijs kunnen worden aangewend.

Volgens dit standpunt is de bewijsuitsluiting met andere woorden een logisch gevolg van de schending van de beginselen van behoorlijk bestuur. Die opvatting heeft evenwel verregaande gevolgen. Het betekent dat ieder onrechtmatig fiscaal overheidsoptreden tot

²¹⁵ *Vr. en Antw.* Kamer 1999–2000, 4 november 1999, nr. 41, 4824–4826 (Vr. nr. 110 M. HENDRICKX).

²¹⁶ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 379–380.

²¹⁷ *Ibid.*, 380.

²¹⁸ *Ibid.*, 380; J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

bewijsuitsluiting moet leiden, aangezien de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zich uitstrekken tot elke administratieve handeling die een weerslag heeft op de burger. Elke mogelijke normschending begaan in het administratief onderzoek naar de fiscale waarheid of bij het gebruik van bewijsstukken die door derden aangeleverd worden, houdt in hoofde van de fiscale administratie een uiting van onbehoorlijk bestuur in.²¹⁹

99. Het is evenwel belangrijk hier het volgende bij op te merken. De beginselen van behoorlijk bestuur vullen de fiscale wetgeving aan waar deze een discretionaire bevoegdheid aan de fiscale administratie verleent. Een discretionaire bevoegdheid impliceert een marginaal toetsingsrecht voor de rechter. Om die reden moet onder de aandacht worden gebracht dat de rechtbank pas zal besluiten tot de schending van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, wanneer het handelen onmiskenbaar strijdig is met wat dit beginsel vereist.²²⁰ Met andere woorden, enkel manifest onbehoorlijk gedrag van overheidswege zal met de nietigheid worden bestraft.

100. Ten slotte houden enkele auteurs er een genuanceerde mening op na. Naar hun overtuiging brengt de overtreding van het ene beginsel van behoorlijk bestuur onomstotelijk de nietigheid van de administratieve beslissing met zich mee, waar dat voor de miskennen van een ander beginsel van behoorlijk bestuur als te verregaand wordt aangevoeld.²²¹

1.2.3 Een fiscale *Antigoon*

101. Het cassatiearrest van 14 oktober 2003²²² blijft bij de fiscale juristen niet onopgemerkt. Geprikkeld door de teloorgang van de strikte bewijsuitsluiting in het strafrecht, alsook door de KB Lux-affaire²²³, beginnen enkele auteurs te speculeren over het uittrekken van de *Antigoon*-leer.

De eerste reactie was immers onverbiddelijk: de fiscale wet is van openbare orde, dus iedere overtreding heeft de absolute nietigheid tot resultaat. Het openbare orde-karakter volgt uit het gegeven dat de fiscale wetgeving ertoe strekt de juiste belastingschuld vast te stellen en in te vorderen.²²⁴

Niettemin wagen enkele rechtsgeleerden zich na verloop van tijd aan een denkoefening nopens de eventuele fiscale toepassing van *Antigoon*, want is ook het strafrecht immers

²¹⁹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 380–381.

²²⁰ M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 4.

²²¹ M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 4 en 7 en 11–12 en 15 en 17.

²²² Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N.

²²³ *Infra*, 58 e.v.

²²⁴ H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatigebewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, (897) 900; W. VETTERS, J. BONNÉ, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus", *TFR* 2015, afl. 486, tfrnet.larcier.be, (691) 693–694.

niet van openbare orde?²²⁵ Die prille trend wordt verder aangespoord door de cassatierechtspraak van 15 maart 2007²²⁶ en schiet finaal uit de startblokken in de commotie rond de KB Lux-affaire (*infra*, 58 e.v.).

102. Hoewel DUBOIS in 2006 nog de mening is toegedaan dat een wetsovertreding door een fiscale ambtenaar zonder meer met de bewijsuitsluiting moet worden gesanctioneerd, is hij er zich enkele jaren later terdege van bewust dat een fiscale *Antigoon* in opmars is.²²⁷

Hij stelt zichzelf de vraag of het gebrekkig of foutief handelen van de fiscale ambtenaar niet evenzeer aan een proportionaliteitstoets moet worden onderworpen, vooraleer hier ondoordacht de strenge bewijsuitsluiting aan te verbinden.

De verschillen tussen het strafrecht en het fiscaal recht naar zijn mening een hinderpaal om de strafrechtelijke *Antigoon*-leer zonder meer te transponeren. DUBOIS wijst op de onderscheiden doelgerichtheid, organisatie en procedureregels van beide rechtstakken. Hij schrijft dat de eigenheid van het evenwicht tussen de fiscale belangen van de Staat en de belangen van de belastingplichtige burger niet uit het oog mag worden verloren in de evolutie naar een fiscale variant van de strafrechtelijke doctrine.

Vervolgens verbindt hij een potentiële fiscale *Antigoon* aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Hij meent dat de strafrechtelijke *Antigoon*-doctrine, die aanleunt bij het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van *fair play*, kan worden verwerkt in de evenredigheidstoets.

103. Volgens DE BROECK en ROSELETH dient de bewijsuitsluiting *in fiscalibus* niet beperkt te blijven tot de inbreuken op de rechten van verdediging en de eerlijke procesvoering. Zij zien geen principiële reden om de uitsluiting van bewijselementen waarvan de betrouwbaarheid is aangetast door een gebrek en van bewijselementen waardoor het recht op een eerlijk proces in het gevaar zou worden gebracht, in fiscale zaken niet toe te passen.

Maar zij maken ook enige nuance. Ze wijzen er op dat ondanks het bovenstaande toch enig verschil blijft bestaan tussen het lot van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht en het lot daarvan in het fiscaal recht. DE BROECK en ROSELETH menen dat in fiscale zaken niet de belangen van de belastingplichtige, maar die van de rechtsstaat centraal moeten worden gesteld:

“In een zichzelf respecterende rechtsstaat mag men van de overheid verwachten dat zij zich in de uitvoering van haar taak houdt aan de letter en de geest van de wet, de grenzen van de wet, de grenzen van de haar toegekende machten niet te buiten gaat en

²²⁵ Hieronder volgt een niet-exhaustieve opsomming.

²²⁶ Uit dit arrest kan onmogelijk anders worden afgeleid dan dat niet elke bepaling in de fiscale wet met het openbare orde-karakter is bekleed. Cass. 15 maart 2007, AR F.06.0045.F.

²²⁷ H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; H. DUBOIS, “De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*”, *TFR* 2011, afl. 412, 941–950.

respect toont voor de geschreven en ongeschreven fundamentele rechtsbeginselen die ons rechtsbestel in het algemeen, en de rechtsbescherming van het individu in het bijzonder, beheersen. Doet de overheid dit niet, dan komen de basisbeginselen van de rechtsstaat in het gevaar, reden waarom de rechtspraak in voorkomend geval onmiskenbaar tot de uitsluiting van het ingezamelde bewijsmateriaal besuit en dit ongeacht of de onrechtmatigheid tevens de belastingplichtige in zijn belangen heeft geschaad."²²⁸

104. Ook VANDEBERGH is te vinden voor een herziening van de klassieke uitsluitingsregel, gezien die niet langer te verantwoorden is op basis van de openbare orde in het fiscaal recht. De *Antigoon*-rechtspraak betekent in het strafrecht juist een tempering van dat strikt principe.²²⁹

Een zuivere imitatie van de strafrechtelijke *Antigoon*-leer behoort volgens hem niet tot de mogelijkheden. Aan de hand van de verschillen tussen het strafonderzoek en de fiscale controle tracht hij zijn standpunt over te brengen.

Hij benadrukt dat hoewel beiden in essentie gericht zijn op de waarheidsvinding, het strafonderzoek ertoe strekt bewijzen te verzamelen aangaande een misdrijf waarvan men weet of sterk vermoedt dat het werd gepleegd, terwijl het fiscaal onderzoek *in se* slechts de correctheid van de aangifte poogt na te gaan. Omwille van dit wezenlijk verschil, is het ook logisch dat de controlebevoegdheden van de fiscale administratie veel nauwer aan banden gelegd worden, dan de controlebevoegdheden waarover de actoren in het strafonderzoek beschikken. Dit betekent eveneens dat met een bevoegdheidsoverschrijding in het fiscaal recht niet lichtzinnig omgegaan mag worden.

Nog een belangrijk verschil is dat de fiscaal-administratieve geschillen niet onder de rechtsbescherming van artikel 6, §1 EVRM en 14, 3°, g) IVBPR vallen. Anderzijds kan de belastingplichtige in dit geval terugvallen op het recht van verdediging, een algemeen rechtsbeginsel van toepassing in alle takken van het Belgische recht.

Vervolgens legt VANDEBERGH uit dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de *Antigoon*-doctrine niet onverenigbaar zijn. Hij beredeneert dat de *Antigoon*-leer tot doel heeft wetsovertredingen niet steevast te sanctioneren. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur maken deel uit van die 'wet' en dus kan het onbehoorlijk bestuur om aanleiding geven tot toepassing van de *Antigoon*-rechtspraak.

Ook volgens VANDEBERGH vindt de strafrechtelijke *Antigoon*-doctrine aansluiting bij het proportionaliteitsbeginsel, omdat de *Antigoon*-toets in wezen gaat over het afwegen van het belang van de maatschappij bij bestraffing ten opzichte van het belang van de verdachte bij het respect voor zijn grondrechten. Hij ziet ook in het fiscaal recht de

²²⁸ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 389.

²²⁹ H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de *Antigoon*-doctrine met betrekking tot onrechtmatigebewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, 897-911.

mogelijkheid om de beperking van de bewijsuitsluiting vast te knopen aan de evenredigheidstoets, met dien verstande dat de evenwichtsoefening in het fiscaal recht zich tussen ietwat andere belangen afspeelt.

Aansluitend stelt hij voor om bij de fiscale proportionaliteitsbeoordeling van een onrechtmatige handeling acht te slaan op de draagwijdte van de overtreden norm, waarbij rekening gehouden moet worden met het doel van de geschonden norm, de ernst van de door de belastingplichtige gepleegde inbreuk, en de hoedanigheid en bedoeling van degene die de onregelmatigheid heeft begaan. Een afweging van het recht van verdediging ten opzichte van de formele motiveringsplicht kan hierbij een leidraad vormen.

Tot slot ziet hij geen reden om een onderscheid te maken tussen een beoordeling van de bewijsgaring en een beoordeling van de heffing en invordering van de belasting. Volgens VANDBERGH zou voor alle aspecten van het fiscaal recht een *Antigoon*-toets kunnen worden uitgedacht, op die voorwaarde dat tegenstrijdige belangen naar voren treden. Anders gezegd, wanneer een normovertreding door de ambtenaar geen enkel gevolg heeft voor de rechten van de belastingplichtige, kan nog steeds zonder meer tot de nietigheid van de belastingheffing worden overgegaan. Ten tweede behoort de belangenafweging in dat geval niet toegepast te worden op de miskennis van de aanslag- en onderzoekstermijnen, de verjaringstermijnen, de regels die de geldigheid van de heffingstitel betreffen, de regels betreffende de formele motiveringsplicht van de fiscus en de regels die voorgeschreven zijn op straffe van nietigheid of verval van recht.

105. MAUS beargumenteert daarentegen dat de strafrechtelijke *Antigoon*-leer niet zomaar kan worden verlengd tot het fiscaal recht.²³⁰

Ten eerste is schrijft hij dat de *Antigoon*-rechtspraak is gesteund op het recht op een eerlijk proces overeenkomstig artikel 6 EVRM. Hij betoogt dat dit recht in fiscale geschillen niet van toepassing is. Zelfs indien het conflict over de taxatie gepaard gaat met fiscaal-administratieve sancties, kan men de doorwerking van artikel 6 EVRM naar zijn mening slechts aanvaarden voor het deel van het geschil dat betrekking heeft op die sancties. Dit komt de consequentie niet ten goede, maar het transponeren van de hele strafrechtelijke bescherming naar het fiscaal recht behoort niet tot de mogelijkheden.²³¹

Om die reden gaat hij op zoek naar een andere rechtsnorm die het fiscale lot van onrechtmatig verkregen bewijs zou kunnen bezegelen. Als gevolg van de intrinsiek administratieve aard van de taxatieprocedure, komt hij uit bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit betekent echter een meer stringente beoordeling, aangezien de centrale vraag in voorkomend geval wordt of het wel dan niet aanvaardbaar is in het licht

²³⁰ M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 04, 3-8.

²³¹ Denk bv. aan het zwijgrecht dat lijnrecht tegenover de meewerkplicht staat.

van de beginselen van behoorlijk bestuur dat de fiscale administratie gebruik maakt van bewijsmateriaal dat op een onregelmatige wijze werd verkregen.²³²

In zijn tweede argument refereert MAUS naar de achterliggende reden voor de *Antigoon*-rechtspraak. Die bestaat erin dat dat bewijsuitsluiting vaak een te zware sanctie is voor de begane onregelmatigheid, des te meer wanneer je dit afweegt tegen de strafrechtelijk betugelde inbreuk in hoofde van de ‘tegenpartij’.

Volgens MAUS houdt dit evengoed niet in dat in onze rechtsstaat op geen enkele manier een gevolg aan de onrechtmatige bewijsinzameling zou kunnen worden gebonden. Hij verwijst naar de mogelijkheden die de strafrechter heeft om dit gegeven in de strafmaat te reflecteren. In fiscale zaken daarentegen kan de rechter slechts vaststellen of de belastingschuld ja dan neen verschuldigd is en is elke vorm van subjectieve appreciatie uit den boze.²³³

Ten derde legt MAUS nog enkele filosofische bezwaren voor, zoals de vraag of het wel een wenselijke strategie is de strijd tegen fiscale fraude te faciliteren door onrechtmatige bewijsgaring toe te staan. Hij beweert dat het uitbreiden van de *Antigoon*-leer een “*fiscale far west*” tot stand zou brengen, doordat mogelijks aanvaard zal worden dat de grenzen van de strikt afgebakende onderzoeksbevoegdheden niet werden gerespecteerd.

106. Ook AFSCHRIFT is ongeacht de gewijzigde gedachtengang zelfs in 2014 nog steeds niet te vinden voor een fiscaalrechtelijke *Antigoon*-leer.²³⁴ Hij licht deze houding aan de hand van enkele spitsvondige motieven toe.

Hoewel de bewijsuitsluitingsregel een algemene toepassing kent in het gehele Belgische recht, heeft het Hof van Cassatie volgens AFSCHRIFT in oorsprong bedoeld de *Antigoon*-rechtspraak te beperken tot het strafrecht.²³⁵ Voor de andere rechtstakken blijft het principe van het rechtmatig bewijs onveranderd van kracht. De wetgever sluit zich bij dit standpunt aan, want verleent de *Antigoon*-leer enkel in het strafprocesrecht een wettelijke grondslag.²³⁶

Vervolgens stelt AFSCHRIFT dat een belangrijk argument *pro* de uitbreiding van de *Antigoon*-doctrine naar andere rechtstakken is dat in het strafproces nog meer dan in de andere procedures moet worden toegezien op het respecteren van de rechten van verdediging en bijgevolg minstens dezelfde bescherming moet worden geboden inzake de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs in de andere rechtstakken. Een tweede argument is dat de evenwichtsoefening die de rechter in een strafprocedure moet maken een veel groter risico inhoudt dan in eender welke andere procedure. Een laatste argument

²³² Dit kan op zich al worden beantwoord met de stelling dat dergelijk onbehoorlijk gedrag niet te dulden is. (M. MAUS, “De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 04, (3) 6.)

²³³ Zie Cass. 21 januari 2005, AR C.02.0572.N.

²³⁴ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469–484.

²³⁵ Zie *ibid.*, 474–477 en *supra*, 15.

²³⁶ Artikel 32 V.T.Sv.

is dat een uniform regime met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring de eenheid in het recht ten goede zou komen.

AFSCHRIJFT stelt dat dit betoog niet opgaat, omdat in bijvoorbeeld de burgerlijke procedure geen vergelijkbare evenwichtsoefening tussen de grondrechten van de rechtsonderhorige en het algemeen belang speelt. Hij meent dat het doortrekken van de lijn naar andere rechtstakken enkel mogelijk is voor die procedures waarbij de sanctionering van een bepaald gedrag ter discussie staat. De uitsluitende verwijzing naar het strafprocesrecht en het hanteren van typisch strafrechtelijke terminologie doen volgens AFSCHRIJFT immers blijken dat een vorm van bestraffing essentieel is aan de toepassing van de *Antigoon*-rechtspraak, die overigens berust op de wil om bestraffing van misdrijven te verzekeren.

Deze auteur meent dat een nieuwe politieke beslissing, hetzij van de wetgever, hetzij van het Hof van Cassatie, noodzakelijk is om een uitbreiding van de *Antigoon*-principes te bewerkstelligen. Die beslissing moet volgens AFSCHRIJFT 'noodzakelijkerwijze' op een andere grondslag worden gesteund, omdat de doeltreffende bestraffing van misdrijven of het beschermen van de openbare orde geen na te streven belangen in de andere rechtstakken zijn.

Daarna weerlegt AFSCHRIJFT ook het argument *contra* dat de *Antigoon*-leer in fiscale zaken niet toegepast zou kunnen worden, omdat artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBRP niet van toepassing zijn in louter fiscale geschillen. Deze premisse mag dan wel correct zijn, volgens AFSCHRIJFT is het immers niet pertinent voor de vraag of een uitbreiding naar het fiscaal recht wel dan niet mogelijk is.

Hij erkent dat het Hof van Cassatie naar het recht op een eerlijk proces overeenkomstig artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBRP verwijst, maar vestigt de aandacht er op dat het slechts om een van de toetsstenen gaat, waaraan het gebruik in rechte van onrechtmatig verkregen bewijs moet worden afgewogen. De uitdrukkelijke verwijzing naar het internationaal recht kan dus niet worden beschouwd als een verduidelijking van de grondslag voor de toelaatbaarheid van het bewijs, wel als een begrenzing van die toelaatbaarheid.

Ook merkt AFSCHRIJFT op dat het niet zo is dat een belastingplichtige in een fiscaal geschil geen recht op een eerlijk proces zou hebben. Op fiscaal vlak kent artikel 6 EVRM zijn equivalent immers in het algemeen beginsel van het recht van verdediging.

Vervolgens weerlegt hij ook het argument dat voor de *Antigoon*-leer in het fiscaal recht geen plaats is, omwille van het feit dat de fiscale administratie deel uitmaakt van de openbare macht en bijgevolg over ingrijpende onderzoeksbevoegdheden. Hij wijst erop dat deze verregaande onderzoeksbevoegdheden ook een keerzijde hebben: wettelijk bepaalde verjaringstermijnen, onderzoekstermijnen, strikt gereguleerde procedures, maar ook de toepasselijkheid van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Die gelimiteerde positie geldt overigens zowel op administratief als op gerechtelijk niveau,

zodat de administratie zich in een fiscaal geschil in een compleet verschillende situatie bevindt dan de partijen in het burgerlijk of strafproces.

Hieruit leidt AFSCHRIJFT ten slotte de verantwoording voor het weigeren van een fiscale *Antigoon* af. In de bewijsgaring door de administratie speelt veel meer dan het recht op een eerlijk proces, want als overheid is het de administratie niet toegestaan haar wettelijke bevoegdheden te overtreden en zich aan onbehoorlijk bestuur schuldig te maken. Hij concludeert:

*“De verantwoording voor de uitsluiting van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht dient dus niet gezocht te worden in de regels die betrekking hebben op de burgerlijke procedure. Het is in de omschrijving zelf van de bevoegdheden van de administratie dat men de loyaliteitsplicht terugvindt, die onverenigbaar is met het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs.”*²³⁷

Hij sluit af met de stelling dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan wel geen voorrang hebben op de wet, maar zij niettemin kracht van wet hebben en om die reden ook door de rechter geëerbiedigd moeten worden.

1.3 Bewijsuitsluiting in de rechtspraak

1.3.1 Onrechtmatigheid begaan door een derde

107. Wanneer de onregelmatigheid die het rechtmatig karakter van het bewijs aantast door een derde werd begaan, wordt de traditionele leer ook in fiscale zaken gevolgd.

Volgens het Hof van Cassatie kan in strafzaken het vanwege een derde verkregen bewijs slechts worden uitgesloten, wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de begane onrechtmatigheid door de derde en de bewijslevering door de overheid.²³⁸

Er bestaat geen reden om deze rechtspraak in het fiscaal recht als onbestaande te beschouwen, te meer omdat ze een eerste nuance vormt op de traditionele bewijsuitsluitingsregel die ook in fiscale zaken van kracht is. (*supra*, 36)

De fiscale rechtspraak maakt bijgevolg evenzeer toepassing van het principe dat de verkregen informatie als een bewijskrachtig element kan worden aangewend, wanneer een derde op eigen initiatief informatie heeft ingezameld zonder de bedoeling dit nadien aan de fiscale administratie door te geven, maar die informatie vervolgens toch – op rechtmatige wijze – in handen van de fiscale administratie is gekomen.

Zo redeneerde het hof van beroep te Bergen bijvoorbeeld in het arrest van 10 december 2008.²³⁹ Het hof stelt vast dat de diefstal van de stukken zonder enige tussenkomst van

²³⁷ T. AFSCHRIJFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 481.

²³⁸ Cass. 17 januari 1990, AR 7831; Cass. 17 april 1991, AR 8761. (*supra*, 10)

²³⁹ Bergen 10 december 2008, AR 2006/RG/246.

de fiscale administratie had plaatsgevonden en pas later in handen kwam van de administratie.

Daarna vervolgt het hof te Bergen zijn arrest met de stelling dat het volgens “*une évolution récente de la jurisprudence de la Cour de cassation*”²⁴⁰ mogelijk wordt om toch gebruik te maken van deze stukken als bewijs in rechte. Het hof te Bergen tracht zijn uitspraak dus bijkomend te ondersteunen door impliciet de link met de *Antigoon*-rechtspraak te leggen, zij het dat het hof vervolgens niet overgaat tot een toepassing van de *Antigoon*-criteria zelf.²⁴¹

108. Een tweede belangrijke stelregel in de fiscale jurisprudentie met betrekking tot het door derden aan de administratie overgemaakt bewijs is dat verklikking vanuit etisch juridisch oogpunt onaanvaardbaar is. Wanneer een derde de overheid stukken toezendt met de bedoeling die overheid zo bewijs te verschaffen, is dat bewijs volgens de fiscale rechtspraak te verwerpen.

In die zin werd voor het eerst beslist door het hof van beroep te Antwerpen op 27 oktober 1981.²⁴² Het arrest besluit dat de aanslag die volledig is gesteund op documenten die door een derde worden gestolen, met het doe ze aan de fiscale administratie te overhandigen, niet rechtsgeldig is. In dezelfde lijn oordeelt het Antwerpse Hof op 21 september 1993 dat het kenbaar maken van inlichtingen door middel van verklikking totaal onverenigbaar is met het recht van verdediging en dientengevolge het hele onderzoek op onwettige wijze wordt gevoerd, met andere woorden nietig is.²⁴³ Het hof te Antwerpen houdt voet bij stuk en past deze rechtspraak nadien meermaals toe.²⁴⁴ Het hoeft dan ook niet te verwonderen dat het standpunt door andere rechtscolleges wordt opgepikt.²⁴⁵

Het hof van beroep te Gent wenst ter aanvulling te beklemtonen dat het feit dat de aangifte van een fiscaal misdrijf op anonieme wijze is gebeurd of dat dergelijke aangifte wellicht wordt ondersteund door stukken die wederrechtelijk aan de eigenaar ervan zijn ontnomen, op zich niet betekent dat het als gevolg daarvan gevoerde onderzoek onregelmatig of nietig zou zijn.²⁴⁶ Ook de rechtbank te Gent wenst de bijkomende nadruk te leggen dat het etisch bezwaar op zich niet kan volstaan om het bewijs uit de debatten te weren en de aanslag nietig te verklaren.²⁴⁷

²⁴⁰ Bergen 10 december 2008, AR 2006/RG/246, *RGCF* 2009, 436.

²⁴¹ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, (469) 477–487.

²⁴² Antwerpen 27 oktober 1981, aangehaald in Antwerpen 14 maart 1994 en Antwerpen 17 juni 2003, www.monkey.be.

²⁴³ Antwerpen 21 september 1993, *FJF* 1994, nr. 94–88, 196–199.

²⁴⁴ Bv. Antwerpen 14 maart 1994, *FJF* 1994, nr. 94/117, 261; Antwerpen 12 november 1996, *RW* 1997–1998, 126–128; Antwerpen 17 juni 2003, nr.1997/FR/357

²⁴⁵ Rb. Brussel 28 juni 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Gent 20 april 2004, *FJF* 2004, nr. 2004/294.

²⁴⁶ Gent 20 april 2004, *FJF* 2004, nr. 2004/294.

²⁴⁷ Rb. Gent 6 maart 2003, *FJF* 2003, nr. 2003/288.

1.3.2 Onrechtmatigheid begaan door de fiscale administratie

1.3.2.1 Het klassieke leerstuk

109. Het Hof van Cassatie liet op 23 april 1993 duidelijk verstaan dat het niet respecteren van de wet een ontoelaatbare gedraging is in hoofde van de fiscale ambtenaar.²⁴⁸

110. Maar de wet is niet de enige norm die de ambtenaar bindt. Op 27 maart 1992 verklaarde het Hof van Cassatie reeds dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur integraal deel uitmaken van het positief fiscaal recht en de rechter om die reden de mogelijkheid heeft het onbehoorlijk handelen van de fiscale overheid te bestraffen.²⁴⁹

In casu bestond discussie over de draagwijdte van het rechtszekerheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden. Het Hof van Cassatie oordeelde streng dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel in hoofde van de overheid.

Een decennium later besluit het Hof van Cassatie die rechtspraak niet aan te houden en neemt het Hof een standpunt in dat eerder tegen een strenge sanctionering van overtreding van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur pleit.

Op 10 en 18 december 2009 stelt het Hof van Cassatie een beperking aan de uitwerking van de algemene rechtsbeginselen, des te zeker in geval dit een *contra legem*-situatie tot stand brengt.²⁵⁰

*“De beginselen van goed bestuur, die het recht op rechtszekerheid omvatten, zijn bindend voor de belastingadministratie. Zij moet echter de wet toepassen en het staat haar niet vrij om afstand te doen van de verplichting om wettelijk verschuldigde belasting vast te stellen. Bijgevolg impliceert het recht op rechtszekerheid, in de regel, niet dat de belastingplichtige de toepassing van een met de wet strijdige regeling kan eisen door zich te beroepen op de door de aanschrijvingen van de administratie gewekte schijn, daar die schijn bij hem niet de gewettigde overtuiging heeft kunnen wekken dat de administratie afzag van de strikte toepassing van de wet.”*²⁵¹

Met deze rechtspraak wordt de idee dat de bewijsuitsluiting kan worden gegrond op het niet-naleven van de beginselen van behoorlijk bestuur in twijfel getrokken.²⁵²

²⁴⁸ Cass. 23 april 1993, AR F.1957.N. Zie ook bv.

²⁴⁹ Cass. 27 maart 1992, AR 6891.

²⁵⁰ Cass. 10 december 2009, AR F.08.0038.N; Cass. 18 december 2009, AR F.08.0056.F. Zie ook D. THIJS, concl. bij Cass. 10 december 2009, *Arr.Cass.* 2009, 2970–2985.

²⁵¹ Cass. 18 december 2009, AR F.08.0056.F, *Arr.Cass.* 2009, (3083) 3088.

²⁵² L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 380.

1.3.2.2 De opkomst van Antigoon

111. Intussen heeft de fiscale administratie zich steevast de overtuiging aangemeten dat de *Antigoon*-rechtspraak in fiscale zaken van kracht is.²⁵³ Maar zijn ook de fiscale rechters bereid om deze strafrechtelijke leer in het fiscaal recht binnen te laten?

112. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen kan als pionier worden bestempeld. De eerste keer dat in de fiscale jurisprudentie expliciet wordt besloten tot toepassing van *Antigoon*, is immers te vinden in het vonnis van 4 maart 2011 van de Antwerpse rechtbank.²⁵⁴

Die uitspraak van de Antwerpse rechtbank wordt op 9 oktober 2012 bevestigd door het Antwerpse hof van beroep, waarbij het hof de *Antigoon*-toets niet bij naam noemt, maar wel de onderliggende belangenafweging uiteenzet. Het hof van beroep schrijft immers dat geen fundamenteel recht van de belastingplichtige werd geschonden, noch sprake is van onbehoorlijk bestuur, zodat het verder onderzoeken van de bekomen gegevens ontoelaatbaar zou worden.²⁵⁵ Het Antwerpse hof geeft volgende *ratio* voor zijn beslissing mee:

*“Een te dogmatische opstelling, waardoor elke onregelmatigheid leidt tot bewijsuitsluiting, tast immers het rechtsgevoel aan en kan gezien worden als een tekortkoming van de overheid in haar verplichting om de maatschappij te beschermen tegen criminaliteit, c.q. tegen ernstige vormen van fraude.”*²⁵⁶

Het hof van beroep sluit af met de stelling dat voorrang moet worden verleend aan de toepassing van het legaliteitsbeginsel,

*“zeker en dit des te meer wanneer de belastingplichtige, zoals in casu geen belangenschade als gevolg van de aangeklaagde onregelmatigheid kan aantonen en zijn rechten van verdediging in iedere stand van de procedure gevrijwaard zijn gebleven, wanneer niet kan getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van de bekomen inlichtingen (...), en wanneer de onregelmatigheid in de bewijsgaring door de administratie niet opweegt tegenover de ernst van en de zwaarste [sic] van de belastingfraude die aan het licht zijn gebracht.”*²⁵⁷

Ook tegen deze rechterlijke uitspraak wordt beroep aangetekend. Het Hof van Cassatie wijst een eindoordeel op 22 mei 2015. (*infra*, 68 e.v.)

²⁵³ Zie bv. Brussel 24 mei 2012, AR 2010/2866 / AR 2010/2977 / AR 2011/1048; W. HERREMAN, “Vragen staat vrij, maar een afgedwongen toezending van de gevraagde stukken aan de fiscus kan niet” (noot onder Cass. 21 november 2014), *RABG* 2015, afl. 10, (683) 686; J. VANDEN BRANDEN, “Hof te Brussel wijst Antigoon af”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, (4) 5.

²⁵⁴ Rb. Antwerpen 4 maart 2011, AR 06/0410/A en AR 09/5468/A.

²⁵⁵ Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840.

²⁵⁶ Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, www.monkey.be.

²⁵⁷ Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, www.monkey.be

113. Maar niet alleen in Antwerpen werd beslist om de *Antigoon*-rechtspraak te laten gelden in het fiscaal recht. De rechtbank te Brussel schrijft op 17 januari 2012 neer om welke redenen de *Antigoon*-doctrine ook *in fiscalibus* uitwerking vindt.²⁵⁸ Strikt genomen was dit nochtans niet nodig, want de rechtbank kwam tot de vaststelling dat er in de feiten geen sprake was van onrechtmatig vergaard bewijs. Dit gegeven in aanmerking genomen, heeft de uitspraak een belangrijke educatieve waarde.

Het betoog van de Brusselse rechtbank vangt aan met de opheldering dat de strafrechtelijke *Antigoon*-doctrine een afwijking vormt op de absolute nietigheid die kleeft aan elke overtreding van een regel van openbare orde, en aldus een evenwicht tussen het belang van de Staat bij bestraffing van een misdrijf en de fundamentele rechten van de verdachte tot stand beoogt te brengen.

In het vervolg van dit omstandig relaas haalt de rechtbank de cassatierechtspraak aan, die besliste tot uitbreiding van de *Antigoon*-leer naar het burgerlijk recht, maar ook de goedkeuring vanwege het Grondwettelijk Hof en het EHRM. De rechtbank bevestigt het gegeven dat de fiscale wetgeving van openbare orde is, maar concludeert dat een absolute toepassing daarvan in de huidige maatschappij niet meer te verantwoorden is.

Antigoon kan volgens de Brusselse rechtbank toegepast worden in fiscale zaken, omdat de fiscale wet geen enkele bepaling bevat die de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs te allen tijde verplicht stelt, en omdat het recht op een eerlijk proces niet op zodanige wijze mag geïnterpreteerd worden dat enkel rechtmatig verkregen bewijsmiddelen zijn toegelaten.

De rechtbank meent dat de doorwerking van een fiscale *Antigoon* de fiscale administratie geen vrijeleide zal bieden om de wettelijke voorschriften terzijde te schuiven en dat de toepassing ervan eerder zal leiden tot het gebruik van 'gezond verstand'.

Tot slot haalt de rechtbank de klassieke *Antigoon*-criteria en -subcriteria aan.

114. Ook het Gentse hof van beroep verlaat de traditionele uitsluitingsleer en verwelkomt *Antigoon*.

Op 21 november 2014 werd een beslissing van hof van beroep te Gent door het Hof van Cassatie verbroken.²⁵⁹ Het Gentse hof had beslist dat de verkrijging onder dreiging van sancties geen onwettige verkrijging in hoofde van de administratie uitmaakt. Het Hof van Cassatie acht deze beslissing niet naar recht verantwoord in het licht van het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, op grond waarvan de ambtenaar slechts die bevoegdheden kan

²⁵⁸ Rb. Brussel 17 januari 2012, AR 2010/11335/A.

²⁵⁹ Cass. 21 november 2014, AR F.13.0159.N.

aanwenden die de wet hem verleent.²⁶⁰ Over het gevolg dat aan dergelijke onwettigheid moet worden verbonden, rept het Hof van Cassatie geen woord.²⁶¹

Wanneer een soortgelijke rechtsvraag aan het hof te Gent wordt voorgelegd, ziet dit hof de mogelijkheid te herkansen.²⁶² Het Gentse rechtscollège spreekt op 24 februari 2015 de onwettigheid uit van een bewijsgaring waarbij de fiscale administratie stukken tracht te verkrijgen met behulp van een vraag om inlichtingen waarin sanctiebepalingen zijn opgenomen.²⁶³ Daarna waagt het hof te Gent zich aan een voorzichtige uitspraak omtrent de juridische consequentie daarvan. Het hof van beroep meent dat die tegenstrijdigheid met de wet de aanwending in rechte van de stukken of zelfs de geldigheid van de (mede) daarop gevestigde aanslag niet in het gedrag brengt, en ondersteunt dit aan de hand van enkele feitelijke argumenten. Summier besluit het hof dat de rechten van verdediging, noch het recht op een eerlijk proces werden geschonden.²⁶⁴

Niettegenstaande het hof van beroep in dit arrest op geen enkele manier een openlijke verwijzing naar de *Antigoon*-doctrine maakt, is de slotsom dat de Gentse rechters open staan voor het gebruik van dit leerstuk in fiscale aangelegenheden.

115. Aan de vooravond van het principiële arrest van mei 2015 blijken nochtans niet alle fiscale jurisdicties bereid *Antigoon* te omarmen.

Een onderbouwd standpunt tegen de introductie van een fiscale *Antigoon* is het standpunt van het hof van beroep te Brussel, ingenomen in het arrest van 24 mei 2012.²⁶⁵

Het Brusselse hof meent dat de verschillen tussen het fiscaal recht en het strafrecht van die aard zijn, dat het niet mogelijk is om typisch strafrechtelijke jurisprudentie naar het fiscaal recht te transponeren. Zo haalt het hof te Brussel aan dat het kenmerkend is voor het strafprocesrecht dat de naleving van bepaalde vormvoorschriften is voorgeschreven op straffe van nietigheid, dat het recht op een eerlijk proces eigen is aan het strafrecht en dat de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM in een uitsluitend fiscaal geschil geen toepassing vindt. Het hof concludeert dat de fiscus beschikt over wettelijk afgebakende bevoegdheden, die doelgebonden en noodzakelijkerwijs beperkt zijn om een evenwicht tussen de belangen van de Belgische Staat en de grondrechten van de belastingplichtigen

²⁶⁰ Zie W. HERREMAN, "Vragen staat vrij, maar een afgedwongen toezending van de gevraagde stukken aan de fiscus kan niet" (noot onder Cass. 21 november 2014), *RABG* 2015, afl. 10, (683) 683–688.

²⁶¹ J. VAN DYCK, "'Onwettig' verkregen stukken en toch 'wettig' aangewend?", *Fiscoloog* 2015, afl. 1428, www.fiscoloog.be, 2; J. VAN DYCK, "'Onwettig' verkregen stukken: Cassatie herbevestigt fiscale 'Antigoon'-doctrine", *Fiscoloog* 2016, afl. 1500, www.fiscoloog.be.

²⁶² K. JANSSENS, "Fiscus vraagt stukken op en verwijst naar sancties: ongeoorloofde druk", *Fisc.Act.* 2015, afl. 13, 10–12.

²⁶³ Gent 24 februari 2015, 4.

²⁶⁴ Gent 24 februari 2015, AR 2013/AR/280, *FJF* 2016, nr. 2016/78. Zie C. BUYSSE, "Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht de rechter tot belangenafweging", *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, www.fiscoloog.be, 5; J. VAN DYCK, "'Onwettig' verkregen stukken en toch 'wettig' aangewend?", *Fiscoloog* 2015, afl. 1428, www.fiscoloog.be, 2.

²⁶⁵ Brussel 24 mei 2012, AR 2010/2866 / AR 2010/2977 / AR 2011/1048.

te waarborgen. De *Antigoon*-rechtspraak ook toepassen in louter fiscale geschillen zou dit evenwicht volgens het Brusselse hof sterk verstoren.

Voor andere rechtspraak waarin een standpunt *contra* de uitbreiding van *Antigoon* naar het fiscaal recht wordt ingenomen, kan worden verwezen naar de KB Lux-affaire (*infra*, 58 e.v.).

116. Hoewel de vraag naar een fiscale variant voor de *Antigoon*-toets stilaan luidop wordt gesteld, is het Hof van Cassatie zeer terughoudend om de knoop door te hakken.²⁶⁶

Het Hof van Cassatie gaat hier en daar wel over tot het nuanceren van een strikte bewijsuitsluiting, maar neemt verder geen onverbloemd standpunt in. Een voorbeeld daarvan is het arrest van 17 februari 2005.²⁶⁷

Het Hof van Cassatie werd in deze zaak geconfronteerd met een situatie waarbij een belastingplichtige tracht aan te vechten dat de ambtenaren een fiscale visitatie hebben verricht zonder in het bezit te zijn van hun aanstellingsbewijs. Dit is een overtreding van een formele wetsbepaling en zou dus in overeenstemming met voorgaande rechtspraak gesanctioneerd kunnen worden met de nietigheid van de onderzoekshandeling en de daarbij gedane vaststellingen.²⁶⁸ Toch beslist het Hof van Cassatie anders. In het arrest is te lezen dat een plaatsbezoek van de fiscale administratie niet onregelmatig is in het geval de belastingplichtige vrijwillig en uitdrukkelijk met de visitatie van de beroepslokalen heeft ingestemd, ongeacht de ambtenaren in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs.²⁶⁹

1.3.3 Een bijzondere situatie van samenloop

117. Men kan een onderscheid maken tussen de beoordeling van het bewijs in een fiscale procedure die volgt op een strafprocedure en de beoordeling van het bewijs in een fiscale procedure aan dewelke geen strafzaak is gelinkt.

In het geval het fiscale proces nauw is verbonden met een strafproces, heeft de beoordeling van het bewijs door de strafrechter immers een belangrijke invloed op het oordeel waartoe de fiscale rechter dient te komen. Deze problematiek kwam aan bod in de KB Lux-affaire, die zich in de tijd hoofdzakelijk, maar niet integraal voor de juist aangehaalde rechtspraak situeert. (*supra*, 55–57)

²⁶⁶ Bv. Cass. 21 november 2014, AR F.13.0159.N.

²⁶⁷ Cass. 12 september 2008, AR F.07.0013.N.

²⁶⁸ *Supra*, 52.

²⁶⁹ Cass. 17 februari 2005, AR F.04.0010.F., herhaald door Cass. 11 maart 2008, AR P.07.1878.N en Cass. 12 september 2008, AR F.07.0013.N.

“Vragen staat vrij, maar een afgedwongen toezending van de gevraagde stukken aan de fiscus kan niet” (noot onder Cass. 21 november 2014), *RABG* 2015, afl. 10, (683) 685.

1.3.3.1 Beknopte introductie in het KB Lux-dossier

118. Een ex-werknemer van de SA Kredietbank Luxembourgeoise, kortweg KB Lux genoemd, verstreekte de overheid uitvoerige informatie die sterk deed vermoeden dat duizenden rekeninghouders bij KB Lux royale bedragen aan belastingen hadden ontdoken.²⁷⁰

Naar aanleiding van die informatie wordt een strafrechtelijk onderzoek aangaande grootschalige belastingfraude lastens KB Lux opgestart. In het kader van dat onderzoek wordt beslag gelegd op de namen en rekeningeninformatie van duizenden cliënten. Aansluitend wordt aan de fiscale administratie machtiging tot inzage in het strafdossier verleend.

Op basis van een gedeelte van de gegevens uit dit strafdossier gaat de administratie over tot het indienen van een strafklacht tegen verscheidene KB Lux-klanten. Het parket gaat in deze klachten mee en stelt zodoende de strafvervolgning in.

Daarnaast stuurt de administratie op basis van diezelfde gegevens fiscale navorderingen uit naar alle betrokken KB Lux-klanten. De meeste belastingplichtigen komen vervolgens tot een akkoord met de administratie omtrent het bedrag van de naheffing en gaan alsnog over tot betaling van de ontdoken belasting. Enkele anderen weigeren zich te schikken in een akkoord, wat tot gevolg heeft dat hun zaak wordt voorgelegd aan de fiscale rechtbank.

Zo ontstaat de situatie waarin bepaalde personen zowel in een strafprocedure als in een fiscale procedure zijn betrokken en tevens een ‘overkoepelend’ geding hangende is.²⁷¹

1.3.3.2 De hekele punten in het KB Lux-dossier

119. Het eerste probleem in de hele KB Lux-affaire is dat wordt beweerd dat het gerechtelijk onderzoek in zijn geheel onrechtmatig is, vermits het gebaseerd zou zijn op gestolen documenten. Een aantal werknemers zouden zich schuldig gemaakt hebben aan diefstal, schending van het beroepsgeheim en schending van het bankgeheim. Daarnaast bestaat ook heel wat onduidelijkheid inzake de wijze waarop de overheidsdiensten in het bezit zijn gekomen van de controversiële documenten, aangezien variërende verklaringen worden verstrekt.²⁷² Het staat voorts ter discussie of de opsporingsambtenaren de richtlijnen inzake het handelen met informanten wel nageleefd hebben.²⁷³

²⁷⁰ F. DESTERBECK, “KB Lux : het doek is gevallen”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 23, (10) 10.

²⁷¹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 374–375; H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 2.

²⁷² Zie F. DESTERBECK, “KB Lux : het doek is gevallen”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 23, (10) 11.

²⁷³ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 375.

In het hoofdgeding ten aanzien van de KB Lux zelf, wordt een eerste vonnis geveld op 8 december 2009.²⁷⁴ De correctionele rechtbank te Brussel verklaart de strafvordering onontvankelijk als gevolg van het bedrieglijk handelen in het politieel onderzoek en de partijdige houding en tekortkomingen van het gerecht. Ten overvloede voert de correctionele rechtbank nog de *Antigoon*-test uit: omdat het niet meer mogelijk is te achterhalen welke gebeurtenissen precies hebben plaatsgevonden, oordeelt de Brusselse correctionele rechtbank dat de rechten van verdediging en dus ook het recht op een eerlijk proces fundamenteel geschonden zijn. Daarnaast hebben de begane onregelmatigheden voor gevolg dat de betrouwbaarheid van de bewijzen is ondermijnd.²⁷⁵

Het Openbaar Ministerie en de Belgische Staat gaan tegen deze beslissing in beroep.

Het hof van beroep te Brussel komt vervolgens tot de bevinding dat de politiediensten, de onderzoeksrechter en het parket de huiszoeking bij KB Lux hebben georkestreerd om bezwarende informatie aan te treffen, die in werkelijkheid reeds in hun bezit was.²⁷⁶ De beslissing om zo'n huiszoeking in scène te zetten, kwam er nadat oud-werknemers onrechtmatige wijze bekomen informatie hadden overgemaakt aan het gerecht. Die deontologisch onaanvaardbare wijze van onderzoek voeren kan volgens het hof te Brussel de *Antigoon*-test niet doorstaan. Het Brusselse hof oordeelt op 10 december 2010 dat de rechten van verdediging van de beklaagde onomkeerbaar zijn aangetast en bevestigt diensgevolg het vonnis van de correctionele rechtbank.²⁷⁷

De Belgische staat en het Openbaar Ministerie tekenen cassatieberoep aan.

Het Hof van Cassatie verkondigt op 31 mei 2011 zijn instemming met het bestreden arrest en maakt zo een einde aan de strafzaak tegen KB Lux.²⁷⁸

120. Het tweede probleem is dat in de fiscale procedures – net als in de strafgedingen²⁷⁹ – tegen de cliënten van KB Lux slechts een beperkt deel van de relevante gegevens uit het strafdossier lastens KB Lux wordt voorgelegd.²⁸⁰ De rechtscollages krijgen zodoende onvolledige informatie ter beschikking. Tevens brengen de betrokken cliënten onder de aandacht dat de niet-voorgelegde delen van het strafdossier een dubieus karakter hebben.

²⁷⁴ Corr. Brussel 8 december 2009, *TFR* 2011, afl. 412, tfrnet.larcier.be.

²⁷⁵ H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942-943.

²⁷⁶ Die bedriegerij kwam aan het licht bij nader onderzoek door het Comité P. Zie H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 2.

²⁷⁷ Brussel 10 december 2010, nr. 78.97.2825/96, *TFR* 2011, afl. 412, tfrnet.larcier.be.

²⁷⁸ Cass. 31 mei 2011, AR P.10.2037.F. Zie J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 9.

²⁷⁹ In deze strafzaken werd telkenmale besloten tot de vrijspraak, gelet op de flagrante gebreken in de bewijsvoering. Voor meer info: H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nrs.17-19.

²⁸⁰ Uitsluitend kopieën van microfiches met klantgegevens worden als bewijsmiddel overgemaakt. Deze documenten bevatten geen enkele verwijzing naar de bankinstelling, noch is de persoon of instelling die ze heeft opgemaakt identificeerbaar.

121. Het derde probleem in de KB Lux-affaire is dat de fiscale geschillenprocedures aanhangig worden gemaakt bij fiscale rechtbanken verspreid over het hele land. Dit heeft voor gevolg dat zeer uiteenlopende beslissingen worden genomen met betrekking tot het vermeend onrechtmatig karakter van de bewijsstukken en de geldigheid van de aanslagen die daarop gesteund. Evenzeer leidt dit tot tegenstrijdige rechtspraak omtrent de invloed van de strafrechtelijke gedingen in de lopende fiscale procedures.²⁸¹

1.3.3.3 De beoordeling van het bewijs in de fiscale procedures

122. Een mogelijke verklaring voor de uiteenlopende rechtspraak ontstaan in de fiscale procedures, is dat in het fiscaal procesrecht geen regels bestaan inzake een opsplitsing van de beoordeling van de rechtmatigheid van het aangevoerde bewijs en de beoordeling van de bewijskracht ervan, zoals die in het strafprocesrecht wel vastgelegd zijn. De fiscale rechtbank kan beide zaken behandelen in de beoordeling van de feiten.²⁸²

In de fiscale rechtspraak wordt diefstal bij het verzamelen van bewijsmateriaal normaliter hardhandig afgewezen.²⁸³ DUBOIS merkt op dat diezelfde onrechtmatigheid in het strafprocesrecht kan worden gezuiverd bij toepassing van de *Antigoon*-toets. Hij meent dat fiscale rechtbanken *a fortiori* het bewijs aan de rechtmatigheidstoets zouden moeten onderwerpen, nu zij gewoon zijn een meer strenge houding aan te nemen.²⁸⁴

Het uitoefenen van een heldere rechtmatigheidstoets en het verbinden van passende gevolgen aan de hiaten in de voorgelegde bewijsstukken blijkt in de praktijk echter niet zo vanzelfsprekend.

123. Een eerste redenatie vindt men in het vonnis van 11 maart 2002 van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.²⁸⁵

De rechtbank is ervan overtuigd dat de strafrechtelijke betwisting omtrent het rechtmatig karakter van de bewijsstukken geen hindernis vormt om een uitspraak te doen over het taxatiedossier.

De Antwerpse rechtbank beslist de fiscale administratie in het gelijk te stellen. De rechtbank ziet immers een oplossing voor de bewijsproblematiek in de wijze waarop de administratie inzage heeft gekregen in het strafdossier. De rechtbank motiveert dat het gegeven dat de inzage in zijn totaliteit integraal is verlopen, volstaat om van de informatie uit het strafdossier gebruik te maken bij de belastingheffing. Aansluitend stelt de

²⁸¹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 375; H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

²⁸² L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 384; H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 41.

²⁸³ *Supra*.

²⁸⁴ H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nrs. 23-24.

²⁸⁵ Rb. Antwerpen 11 maart 2002, *TFR* 2002, afl. 232, tfrnet.larcier.be.

rechtbank dat verder niet van de fiscale administratie moet worden verwacht dat zij zich zou afvragen of de documenten wel een rechtmatige oorsprong hebben.²⁸⁶

Anderzijds moet met betrekking tot de concrete zaak nog enige nuance worden aangebracht. Ten eerste is het zo dat de belastingplichtige pas laat in de procedure het onrechtmatig karakter van de bewijsstukken heeft opgeworpen. Ten tweede kon bijkomstig bewijs door de administratie worden voorgelegd.^{287,288}

Al verandert dit niet veel aan de vaststelling dat dergelijke rechtspraak in geen geval strookt met de werkzaamheid van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Ook wanneer de ene overheid bewijselementen verkrijgt van een andere overheid en die andere overheid onrechtmatig heeft gehandeld bij de bewijsverkrijging, is het gebruik van dat bewijsmateriaal strijdig met het behoorlijk bestuur. Bewijs dat onregelmatig werd ingezameld door een overheidsdienst kan nooit als rechtsgeldig fiscaal bewijs worden gebruikt.²⁸⁹

Bovendien komt het ook in fiscale zaken aan de rechtbank toe om telkenmale een concrete beoordeling van de rechtmatigheid van de bewijsmiddelen te maken. Immers, documenten die worden verkregen door middel van gedrag dat niet strookt met de grondregelen van de strafrechtspleging, zijn net zo min bruikbaar voor fiscale doeleinden.²⁹⁰ De fiscale rechter moet het bewijsmateriaal dat is overgenomen uit een strafdossier beoordelen volgens de strafrechtelijke bewijsregels.²⁹¹

Al lijken nog enkele rechters dit in het KB Lux-verhaal vergeten te zijn. Niet enkel de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen kwam tot een enigszins bevreemdende uitspraak.

124. Zo tracht de fiscale rechtbank te Bergen in een eerste poging de hiaten in het voorgelegde bewijs op te vullen door een schriftelijke vraag te richten aan het Openbaar Ministerie te Bergen.²⁹² Het parket antwoordde dat deze kwestie opgelost moest worden door de correctionele rechtbank te Brussel, welke bevoegd was voor de strafzaak tegen KB Lux en ging verder niet in op deze vraag.²⁹³

²⁸⁶ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 384 en 386; H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 25.

²⁸⁷ Met name bekentenissen door de belastingplichtige afgelegd.

²⁸⁸ H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 25.

²⁸⁹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 384.

²⁹⁰ Cass. 13 januari 1999, AR P.98.0412.F.

²⁹¹ H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, (897) 906. Zie ook L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 385; H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 21.

²⁹² Rb. Bergen 28 april 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

²⁹³ H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 26.

Een jaar later vonnist de rechtbank te Bergen in een tweede zaak dat de taak van de fiscale rechter er slechts in bestaat na te gaan of de administratie op rechtmatige wijze is te werk gegaan bij het inzamelen van bewijsmateriaal.²⁹⁴ De rechtbank toont zich wel degelijk bewust van de cassatierechtspraak terzake, maar tracht daar evengoed onderuit te komen door te oordelen dat het bewijs aanvaardbaar wordt als de feiten waarop ze betrekking hebben ook kan worden aangetoond door bewijsstukken die niet door de diefstal aangetast zijn.²⁹⁵

Alsof dit nog niet merkwaardig genoeg is, beslist de fiscale rechtbank vervolgens in beide zaken de administratie de mogelijkheid te bieden om bijkomend bewijs te leveren en op die manier alsnog bewijskracht aan de dubieuze microfiches te verlenen.^{296,297}

Nadat de administratie die mogelijkheid heeft benut, besluit de rechtbank op grond van alle voorliggende stukken dat de omstreden microfiches afkomstig zijn van KB Lux.²⁹⁸ DUBOIS stelt terecht dat dit een zeer onbetrouwbare gevolgtrekking is.²⁹⁹

De rechtspraak van de fiscale rechtbank te Bergen is dus eveneens manifest in strijd met de cassatierechtspraak die stelt dat strafprocesrechtelijk te weren bewijs op dezelfde wijze fiscaal onbruikbaar wordt.³⁰⁰

125. Nog een moeilijk te begrijpen uitspraak is het vonnis van de rechtbank te Namen van 29 juni 2005.³⁰¹

De fiscale rechtbank verwerpt de aangevoerde onwettigheid als “*sans intérêt pour la solution du présent litige*”³⁰² en biedt de belastingplichtige bij tussenvonnissen de mogelijkheid om de financiële gevolgen van de fiscale navordering te beperken door het leveren van enig tegenbewijs.

²⁹⁴ Rb. Bergen 12 januari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

²⁹⁵ H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnis”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 26.

²⁹⁶ De rechtbank te Bergen ontslaat de fiscale administratie van haar beroepsgeheim, opdat zij op eender welke wijze zou kunnen aantonen dat de verwerende partij een rekening houdt bij KB Lux. De administratie stelt de rechtbank vervolgens in het bezit van bekentenissen van andere personen die bij naam worden genoemd in de microfiches.

²⁹⁷ Rb. Bergen 28 februari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Bergen 21 december 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

²⁹⁸ Rb. Bergen 28 februari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be. In de feitenconstellatie waaromtrent op 21 december 2005 een definitieve uitspraak werd geveld kon de administratie los van de microfiches en klantenlistings geen bewijsstukken

²⁹⁹ H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnis”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 26.

³⁰⁰ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 386–387.

³⁰¹ Rb. Namen 29 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

³⁰² *Ibid.*

Op 8 februari 2006 spreekt de Naamse rechtbank zich in dezelfde lijn uit.³⁰³ De microfiches worden vervolgens voldoende bewijskrachtig geacht en de fiscale administratie wordt in het gelijk gesteld.³⁰⁴

126. Ook het hof van beroep te Antwerpen velt fiscale rechtspraak in de KB Lux-affaire.

Op 21 juni 2005 beslist het hof zelf een *prima facie*-beoordeling te maken van de toelaatbaarheid van de stukken in de strafzaak, alvorens zich uit te spreken over de aanwending ervan in het taxatiedossier.³⁰⁵ Naar aanleiding daarvan komt het Antwerpse hof tot het besluit dat het feit dat bepaalde bewijsstukken op onrechtmatige wijze aan KB Lux zijn ontnomen ‘niet noodzakelijk’ betekent dat de overlegging ervan in rechte ook onrechtmatig zou zijn. In het arrest wordt voorts besloten dat er enerzijds geen bewijs voorhanden was dat de personen die met het onderzoek waren belast, noch de aangever zelf op onrechtmatige wijze hebben gehandeld en dat anderzijds een causaal verband tussen de onrechtmatige verkrijging en de overhandiging aan de overheid ontbrak.³⁰⁶

De fiscale administratie heeft zich volgens het hof te Antwerpen op geen enkele wijze onregelmatig gedragen om inzage te kunnen nemen in het strafdossier, opdat de ontdoken belasting zou kunnen worden nagevorderd bij de betrokken belastingplichtigen. Vervolgens wordt de toelaatbaarheid van de bewijsmiddelen uitgesproken.

Doordat in het arrest letterlijk valt te lezen dat de uitspraak slechts een *prima facie*-beoordeling betreft, bevestigt het hof dat een onvolledig dossier werd voorgelegd. Dit gegeven maakt een grondige controle op de rechtmatigheid en toelaatbaarheid nochtans onmogelijk.³⁰⁷ Toch baseert het hof zijn eindoordeel volledig op *prima facie*-bevindingen. Dergelijke rechtspraak is niet verenigbaar met de algemene principes van de rechtsstaat.³⁰⁸

Op 20 september 2005 verkondigt het Antwerpse hof van beroep in een andere KB Lux-zaak dat het niet nodig is om een rechtmatigheidstoets uit te voeren, vermits vaststaat dat de fiscale administratie op een rechtsgeldige wijze inzage heeft genomen in het strafdossier.³⁰⁹ Het hof komt vervolgens wel tot het oordeel dat de aangebrachte stukken

³⁰³ Rb. Namen 8 februari 2006, *FJF* 2007, nr. 2007/147.

³⁰⁴ Volgens de fiscale rechtbank te Namen zijn microfiches op heden als gangbare informatiedragers te beschouwen. Het gebrek aan een hoofding of enige andere verwijzing naar KB Lux is tevens normaal te achten, omdat het om documenten gaat die voor intern gebruik zijn bestemd. Rb. Namen 8 februari 2006, *FJF* 2007, nr. 2007/147.

³⁰⁵ Antwerpen 21 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

³⁰⁶ Bij nader onderzoek werd vastgesteld dat de litigieuze bewijsstukken door ex-werknemers werden gestolen met de bedoeling KB Lux te chanteren. De diefstal was dus niet *ab initio* gericht op het overhandigen van de stukken aan de gerechtelijke overheid.

³⁰⁷ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 387; H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 27.

³⁰⁸ H. DUBOIS, “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 27.

³⁰⁹ Antwerpen 20 september 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

geen bewijskracht hebben. Deze rechtspraak is dus volstrekt tegengesteld aan de uitspraak waartoe het hof enkele maanden eerder was gekomen.

127. De fiscale rechters lijken de bewijsproblematiek zodoende te minimaliseren. Ze beperken zich voornamelijk tot een beoordeling van de bewijskracht, zonder vooraf stil te staan bij de rechtmatigheid van de bewijsstukken.

Niettemin leert een analyse van de gewezen vonnissen en arresten dat de rechters zich wel degelijk bewust zijn van de onvolledigheid van het bewijs en het mogelijk onrechtmatig karakter van de voorgelegde stukken. Desondanks gaan ze niet over tot het uitvoeren van de rechtmatigheidstoets of doen ze dit op een foutieve wijze. Geen van de rechters in de bovenvermelde zaken ontkent immers dat de bewijsgaring in oorsprong onregelmatig is verlopen. Maar allen gaan ze op zoek naar een oplossing om aan deze hindernis te verhelpen en de fiscale navordering mogelijk te maken.³¹⁰

128. De meeste fiscale rechtscolleges komen tot het besluit dat de door de administratie overgemaakte documenten op zichzelf niet bewijskrachtig zijn of hoogstens als te verifiëren stukken kunnen worden beschouwd.³¹¹ De authenticiteit ervan is immers geheel oncontroleerbaar.³¹² Bij gebreke aan andere, objectieve bewijsstukken spreken de rechtscolleges naar dewelke zojuist is verwezen, de ontheffing van de aanslag uit.³¹³

Maar het moet gezegd zijn dat ook deze jurisdicties niet op expliciete wijze stilstaan bij de regelmatigheid van het voorgelegde bewijs. De fiscale rechters verantwoorden hun eindoordeel veelal op feitelijke motieven, die verband houden met de bewijskracht in plaats van met rechtmatigheid.³¹⁴ Dit kan te wijten zijn aan de praktische overweging dat

³¹⁰ H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nrs. 38-40.

³¹¹ Rb. Brussel 28 juni 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Brussel 4 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Brussel 11 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Antwerpen 9 april 2003, AR 01/2589/A / AR 02/86/A, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Leuven 5 december 2003, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Luik 19 mei 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Luik 20 september 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Brussel 16 december 2004, *TFR* 2006, afl. 311, www.tfrnet.larcier.be; Rb. Brussel 21 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Bergen 21 december 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Brussel 22 juni 2006, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Brussel 29 juni 2007, *FJF* 2008, nr. 2008/17; Bergen 20 juni 2008, *JDF* 2009, 97-107.

³¹² Het Hof van beroep te Brussel bv. beslist dat de stukken niet gebruikt kunnen worden omwille van het uitblijven van bewijs omtrent de identiteit van de ambtenaar die de inzage heeft verricht. Brussel 3 november 2011, *TFR* 2012, afl. 414, tfrnet.larcier.be, noot H. DUBOIS. Voor meer info, zie H. DUBOIS, "De vergeten inzage" (noot onder Brussel 3 november 2011), *TFR* 2012, afl. 414, tfrnet.larcier.be.

³¹³ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 388; H. DUBOIS, "De KB Lux-kanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, www.tfrnet.larcier.be, nrs. 28-35.

³¹⁴ Voor de volledigheid moet opgemerkt worden dat in volgende zaken de onrechtmatigheid van het bewijs niet door de belastingplichtige werd opgeworpen en de rechtbank om die reden geen rechtmatigheidstoets heeft uitgevoerd: Rb. Brussel 4 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Rb. Brussel 11 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Luik 19 mei 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be; Brussel 22 juni 2006, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be. Dit is volgens DUBOIS overigens een correcte beoordeling, omdat de eventuele onrechtmatigheid in de fiscale zaken een feit is. De belastingplichtige heeft om die reden een stelplicht. Wanneer hij dit feit niet opwerpt, is de rechter niet ambtshalve gehouden de rechtmatigheid na te gaan. Zie H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-kanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 944-945.

de belastingplichtige uiteindelijk toch gelijk krijgt en een rechtmatigheidstoets dus niet meteen noodzakelijk is om tot een uitspraak te komen.³¹⁵

Het uiteindelijke resultaat is correct, al zou het wegvallen van de fiscale navordering op andere gronden dan een gebrek aan bewijskracht gesteund moeten zijn. Het enige naar recht verantwoorde oordeel luidt dat de onrechtmatigheid in het strafdossier met zich brengt dat het taxatiedossier vervalt. Men mag immers noch op rechtstreekse, noch op onrechtstreekse wijze rekening houden met een onrechtmatig verkregen bewijselement. Men mag dus niet vergeten dat de fiscale navorderingen er niet geweest zouden zijn zonder de strafzaak lastens KB Lux.³¹⁶

129. De rechtbank van Nijvel zag nog een andere oplossing om het bewijsmateriaal te weigeren. In haar vonnis spreekt die fiscale rechtbank de nietigheid van de aanslag uit omwille van de onbetrouwbaarheid van de stavingsstukken, wat nog meer in het oog springt door de vermoedelijk onrechtmatige oorsprong.³¹⁷

130. Ten slotte is er nog een laatste reeks rechterlijke uitspraken in de KB Lux-affaire. De rechtbank van eerste aanleg te Luik in 2003³¹⁸, de rechtbank te Brugge in 2005³¹⁹ en de rechtbank te Antwerpen in 2006³²⁰ beslissen om de fiscale procedure te schorsen in afwachting van een einduitspraak in de KB Lux-strafzaak. Op deze manier trachten de fiscale rechtbanken tegenstrijdige rechtspraak inzake het beweerd onrechtmatig karakter van de bewijsstukken te vermijden.³²¹

De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt gaat op 1 april 2009 over tot de opschorting van de behandeling van het geschil, totdat in de correctionele procedure tegen de belastingplichtige zelf een einduitspraak is gevelde.³²²

Na het eindoordeel van het Hof van Cassatie in het strafgeding lastens KB Lux³²³ worden de fiscale geschillen hernomen. De rechtbank te Luik velt bijvoorbeeld een vonnis op 18 juni 2012.³²⁴ De rechtbank gaat niet mee in het standpunt van de fiscale administratie en

³¹⁵ H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nrs. 38-40.

³¹⁶ Het is overigens opmerkelijk dat ook na een eerste uitspraak in het correctioneel proces tegen KB Lux in de fiscale rechtspraak nog wordt besloten tot de ontheffing van de aanslag om reden van gebrek aan bewijskracht. Bv. Rb. Leuven 10 april 2009, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942.

³¹⁷ Rb. Nijvel 2 maart 2004, *FJF* 2007, nr. 2007/139.

³¹⁸ Rb. Luik 1 april 2003, onuitg., aangehaald in Rb. Luik 18 juni 2012, AR 02/281/A en AR 02/604/A *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 503-506 (weergave).

³¹⁹ Rb. Brugge 19 april 2005, *FJF* 2006, nr. 2006/122.

³²⁰ Rb. Antwerpen 29 maart 2006, *FJF* 2007, nr. 2007/66. (De zaak werd een tweede keer geschorst op 16 april 2007, zie Rb. Antwerpen 16 april 2007, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 941.)

³²¹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 388; H. DUBOIS, "De KB Lux-klanten gevonnis", *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, nr. 48.

³²² Rb. Hasselt 1 april 2009, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942.

³²³ Cass. 31 mei 2011, AR P.10.2037.F.

³²⁴ Rb. Luik 18 juni 2012, AR 02/281/A / AR 02/604/A.

oordeelt dat het voorliggende bewijsmateriaal geen enkele bewijskracht meer verleend kan worden nu strafrechtelijk vaststaat dat de bewijsstukken op onrechtmatige wijze werden bekomen door de gerechtelijke overheid. De rechtbank benadrukt dat de wijze waarop de fiscus kennis heeft genomen van de betwiste stukken irrelevant is. Voor de volledigheid stelt de Luikse rechtbank nog dat *in casu* het voorliggende bewijs in ieder geval niet zou kunnen volstaan.

Het bestaan van een gelijklopende strafzaak indachtig, is soortgelijke rechtspraak de enige jurisprudentie die op een juiste wijze gevolg geeft aan het betwist rechtmatig karakter van de bewijsstukken.

Het uitstellen van een uitspraak in rechte stelt de fiscale rechters immers in staat om met volledige kennis van zaken te oordelen. Ten tweede is dit de enige jurisprudentie die rekening houdt met het strafrechtelijk gezag van gewijsde *erga omnes*.³²⁵

Dat laatste gegeven in aanmerking genomen, is het eigenaardig dat toch twee fiscale rechtbanken ook na 8 december 2009³²⁶ volstrekt geen rekening houden met de strafzaak waaraan de bewijsstukken werden ontleend.³²⁷

Een eerste uitspraak is het vonnis van 6 september 2010 van de rechtbank te Brussel.³²⁸ In dit vonnis stelt de rechtbank dat de belastingplichtige onvoldoende kan aantonen dat de voorliggende bewijsstukken op onrechtmatige wijze verkregen zouden zijn en geeft de rechtbank de administratie de toelating om bijkomend bewijs te leveren.³²⁹ Volgens de rechtbank doorstaat het bewijs de *Antigoon*-test en is het naar recht verantwoord om de fiscale navordering te bevestigen. Niettemin de rechtbank zich bedient van de *Antigoon*-leer, komt ze *in concreto* tot een onbegrijpelijk resultaat.

Het tweede vonnis is een vonnis van de rechtbank te Gent. Op 24 november 2010 oordeelde deze rechtbank dat in het voorgelegde dossier geen aanwijzingen voorhanden zijn die een onrechtmatig handelen kunnen doen vermoeden.³³⁰ Aldus wordt besloten dat de stukken bewijskrachtig zijn en de bijkomende aanslag terecht werd gevestigd.

³²⁵ Zie ook H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, (897) 906.

³²⁶ Corr. Brussel 8 december 2009, *TFR* 2011, afl. 412, tfrnet.larcier.be.

³²⁷ H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942. Zie ook M. MAUS, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 04, (3) 3-8.

³²⁸ Rb. Brussel 6 september 2010, *FJF* 2012, nr. 2012/31.

³²⁹ Met name door de administratie te ontslaan van haar beroepsgeheim.

³³⁰ Rb. Gent 24 november 2010, AR 05/3831/A.

1.3.3.4 *Antigoon in de KB Lux-affaire*

131. In geen van de zojuist aangehaalde rechterlijke uitspraken wordt expliciet gewag gemaakt van (een fiscale toepassing van) *Antigoon*.³³¹ Niettemin kan je tussen de lijnen de verlokking van van zo'n fiscale *Antigoon*-test ontdekken.

Tot voor het KB Lux-dossier bestond er geen discussie omtrent het principe dat in fiscale zaken gestolen documenten op geen enkele manier als bewijsmiddel aanvaard worden. Deze opvatting strookt met de traditionele *exclusionary rule*, die een ruime toepassing kent.³³²

De rechtbank te Antwerpen kwam niettemin op 11 maart 2002 tot de conclusie dat het vermeend onrechtmatig karakter van de stukken niet *per se* hoefde te betekenen dat het gebruik ervan voor fiscale doeleinden onmogelijk zou worden.³³³ Op 28 februari 2005 vonniste ook de rechtbank te Bergen in die zin.³³⁴

Niet veel later oordeelde het hof van beroep te Antwerpen dat een eventuele onrechtmatige oorsprong van de stukken niet noodzakelijkerwijze betekent dat die niet meer op rechtmatige wijze in rechte kunnen worden aangewend.³³⁵

Ook het hof te Bergen liet zich op 20 juni 2008 uiteindelijk verleiden tot de overweging dat een onrechtmatig verkregen bewijsstuk eventueel nog gezuiverd zou kunnen worden en dus niet te allen tijde de uitsluiting met zich meebrengt.³³⁶

Uit die rechtspraak kan worden afgeleid dat naarmate de tijd verstrijkt ook bij de fiscale rechters de idee begint te spelen om de strikte bewijsuitsluiting *in fiscalibus* te verlaten. Al komt men in de KB Lux-zaken nog niet veel verder dan een heimelijke gedachte.

2 Cassatie 22 mei 2015

Halverwege het jaar 2015 toont het Hof van Cassatie zich eindelijk bereid een einde te maken aan de rechtsonzekerheid die voortspuit uit tegenstrijdige lagere rechtspraak. De inspanningen van tegenstanders worden niet beloond, de vindingrijkheid van sommige andere auteurs niet erkend.

³³¹ Los beschouwd van het feit dat de enige juiste oplossing in de fiscale KB Lux-zaken er in werkelijkheid in bestond de strafrechtelijke *Antigoon*-doctrine toe te passen. En met uitzondering van de zinsnede die het hof te Bergen op 10 december 2008 (AR 2006/RG/246) gebruikt, zie *supra*.

³³² H. DUBOIS, "De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*", *TFR* 2011, afl. 412, (941) 945-946.

³³³ Rb. Antwerpen 11 maart 2002, *TFR* 2002, afl. 232, tfrnet.larcier.be.

³³⁴ Rb. Bergen 28 februari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

³³⁵ Antwerpen 21 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

³³⁶ Bergen 20 juni 2008, *JDF* 2009, 97-107.

Het Hof van Cassatie beslecht de tweestrijd in het voordeel van een fiscale variant voor de alom gekende *Antigoon*-doctrine, zonder het leerstuk grondig te wijzigen.³³⁷

In dit onderdeel wordt de achtergrond van de beslissing uiteengezet. Vervolgens wordt nadere toelichting gegeven bij de criteria die het Hof van Cassatie aanreikt. Tot slot wordt een overzicht geboden van enkele reacties in de rechtsleer en de politiek.

2.1 De concrete casus

2.1.1 Het feitenrelaas

132. Het onderliggende dispuut heeft betrekking op een door een Belgische onderneming ingeroepen vrijstelling van btw voor intracommunautaire leveringen aan een Portugese onderneming.

De btw-administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) vermoedt dat de Portugese onderneming fictieve leveringen rapport en vraag om die reden inlichtingen op bij de Portugese belastingadministratie, zich beroepend op de Europese Richtlijn 77/799/EEG inzake wederzijdse bijstand tussen belastingadministraties³³⁸. De Portugese belastingadministratie zendt vervolgens informatie door, waarmee wordt aangetoond dat er *in casu* geen sprake is van het verrichten van reële intracommunautaire leveringen.

Het MB van 23 juli 1977³³⁹ wijst nochtans niet de BBI, maar de Centrale Eenheid voor de internationale administratieve samenwerking (CLO) aan als 'bevoegde autoriteit' voor de organisatie van die wederzijdse informatie-uitwisseling. Anderzijds bestaat een daarmee strijdige btw-instructie³⁴⁰ die de centrale administratie van de BBI bevoegd acht. Echter, die instructie geldt enkel voor wederzijdse bijstand tussen België en Nederland en verliest het in dit geval van het ministerieel besluit.

Nu de verkeerde instantie om inlichtingen uit het buitenland heeft verzocht, kan worden gesteld dat de fiscale administratie een formele onwettigheid heeft begaan bij het inzamelen van bewijsstukken lastens de belastingplichtige.

Onder meer op grond van de uit Portugal verkregen inlichtingen vaardigt de BBI een dwangbevel uit tot invordering van de achterstallige btw-schuld, een administratieve boete, en de wettelijke interesten en kosten.

³³⁷ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

³³⁸ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *PB.L.366* 27 december 1977, 001-0020.

³³⁹ Ministerieel besluit van 23 juli 1997 tot oprichting van een Centrale Eenheid voor de internationale administratieve samenwerking bij de Administratie van de BTW, registratie en domeinen, *BS* 14 oktober 1997, 27013-27014.

³⁴⁰ Instructie btw nr. 1 van 11 februari 1999, E.T. 933.42.

De belastingplichtige vecht het dwangbevel aan. Het hoeft niet te verbazen dat de onderneming in zijn verweer voor de rechtbank van eerste aanleg aanvoert dat de btw-navordering is gesteund op onrechtmatig vergaard bewijs.

Voor de volledigheid kan vermeld worden dat parallel met het fiscaal onderzoek ook een strafonderzoek lastens de vennootschap en haar zaakvoerder werd gevoerd.³⁴¹ Ook in dit onderzoek werd bewijsmateriaal aangetroffen dat bevestigt dat de intracommunautaire leveringen fictief zijn.

133. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen stelt de belastingplichtige op 4 maart 2011 in het ongelijk.³⁴² Deze uitspraak is de eerste waarbij een fiscale rechter niet onder stoelen of banken steekt voorstander te zijn van een fiscale *Antigoon*-leer. (*supra*, 55)

2.1.2 De bestreden beslissing

134. De belastingplichtige tekent beroep aan en argumenteert dat de *Antigoon*-rechtspraak geen toepassing kan vinden in het fiscaal recht. Achtereenvolgens wordt uiteengezet dat de fiscale administratie een onwettigheid heeft begaan, dat dit kan beschouwd worden als een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur en dat dergelijke schending in de uitvoering van een fiscaal controle-onderzoek de nietigheid van het onderzoek tot gevolg heeft.

135. Maar ook bij het Antwerpse hof van beroep vangt de belastingplichtige bot. Het hof erkent bij uitspraak van 9 oktober 2012 dat de BBI zich volgens de fiscale wetgeving tot de CLO had moeten wenden, maar oordeelt verder dat daaruit niet mag worden afgeleid “*dat in casu een onwettigheid door de administratie werd begaan, die tot bewijsuitsluiting van de van de Portugese belastingadministratie bekomen inlichtingen zou moeten leiden*”.³⁴³

Het Antwerpse hof komt tot het besluit dat in eerste aanleg rechtsgeldig werd beslist door het bewijs aan de *Antigoon*-toets te onderwerpen.³⁴⁴ Het hof motiveert als volgt:

“Vooreerst dient te worden opgemerkt dat de kwestieuze gegevens door de Belgische fiscus niet werden verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht. Geen enkel fundamenteel recht van de belastingplichtige werd hiermee dermate geschonden dat het instellen van een nader onderzoek naar de fiscale relevantie van de bekomen gegevens ontoelaatbaar zou zijn.

³⁴¹ Het strafproces resulteert ten aanzien van de zaakvoerder in een veroordeling wegens fiscale fraude. T. JANSEN, “Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, (1) 2–3.

³⁴² Rb. Antwerpen 4 maart 2011, AR 06/0410/A en AR 09/5468/A.

³⁴³ Antwerpen 9 oktober 2012, Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, overw. 4.3.

³⁴⁴ *Supra*, 55–56.

Het valt bovendien niet in te zien waarom het bewijsrecht in fiscale zaken aan strengere regels zou moeten worden onderworpen dan in strafzaken. Een te dogmatische opstelling, waardoor elke onregelmatigheid leidt tot bewijsuitsluiting, tast immers het rechtsgevoel aan en kan gezien worden als een tekortkoming van de overheid in haar verplichting om de maatschappij te beschermen tegen criminaliteit, c.q. tegen ernstige vormen van fraude.

*De fiscale wetgeving bevat evenmin enige bepaling die aangeeft welke juridische gevolgen een onrechtmatige bewijsgaring heeft. (...)*³⁴⁵

Het hof van beroep spreekt verder het verweer van de belastingplichtige tegen, waarin wordt gerefereerd naar de werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In zijn betoog herinnert de belastingplichtige het hof aan het principe dat onbehoorlijk handelen bij de uitvoering van een fiscale onderzoeksdaad de nietigheid van die onderzoekshandeling tot gevolg heeft.

Het hof ziet geen alternatieve uitsluitingsgrond in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en wenst voorrang te verlenen aan het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel legt de fiscale administratie de verplichting op de wettelijk verschuldigde belasting vast te stellen en in te vorderen.³⁴⁶

*“Zelfs al zou een alternatieve rechtsgrond voor de bewijsuitsluitingsregel in fiscale zaken in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen worden gezocht (...) dan nog dient voorrang te worden verleend aan de toepassing van het legaliteitsbeginsel (...), zeker en dit des te meer wanneer de belastingplichtige, zoals in casu geen belangenschade als gevolg van de aangeklaagde onregelmatigheid kan aantonen en zijn rechten van verdediging in iedere stand van de procedure gevrijwaard zijn gebleven, wanneer niet kan getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van de bekomen inlichtingen die overigens door nog andere gegevens van het dossier worden bevestigd, en wanneer de onregelmatigheid in de bewijsgaring door de administratie niet opweegt tegenover de ernst en zwaarte van de belastingfraude die aan het licht zijn gebracht.”*³⁴⁷

136. De belastingplichtige wenst niet in te stemmen met de adequaat onderbouwde beslissing en put ook de mogelijkheid cassatieberoep aan te tekenen uit.

2.1.3 De beslissing van het Hof van Cassatie

137. Ook het Hof van Cassatie vindt de nietigheid van de aanslag *in casu* een te verregaande sanctie voor de overtreding van een louter formeel procedurevoorschrift.³⁴⁸

³⁴⁵ *Ibid.*

³⁴⁶ T. JANSEN, “Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, (1) 3–4.

³⁴⁷ Antwerpen 9 oktober 2012, Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, overw. 4.3.

³⁴⁸ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.

“Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces.

Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.”³⁴⁹

Met deze uitspraak herformuleert het Hof van Cassatie het oordeel van het hof van beroep in algemene bewoordingen, al kent het Hof een meer prominente positie toe aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het gebruik van bewijsstukken die zijn verkregen met een onrechtmatigheid, moet volgens het Hof van Cassatie in fiscale zaken niet enkel de *Antigoon*-toets doorstaan, maar ook worden afgewogen ten opzichte van het behoorlijk bestuur. Slechts wanneer noch de klassieke *Antigoon*-criteria, noch de algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden geschonden bij een aanwending in rechte van het gecontamineerd bewijsmateriaal, zal de onrechtmatigheid ook in fiscale zaken niet langer met de bewijsuitsluiting worden gesanctioneerd.³⁵⁰

138. Net als dit het geval was op 14 oktober 2003³⁵¹, bekleedt het Hof zijn baanbrekend arrest met een zeer karige motivering:

“De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van de belastingschuld en zo, daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete.”³⁵²

Het Hof van Cassatie verwijst hier doelbewust naar de fiscale ‘wetgeving’, omdat de voorheen gevolgde bewijsuitsluitingsregel ook in fiscale zaken was gesteund op de recht-

³⁴⁹ *Ibid.*, overw. 4 en 5.

³⁵⁰ Hoewel het Hof van Cassatie de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal niet in de fiscale toets verwerkt, zal de onbetrouwbaarheid van het bewijsmateriaal ook in fiscale zaken met de uitsluiting worden gesanctioneerd. Wanneer een onregelmatige handeling tot gevolg heeft dat het daarbij verkregen bewijs onbetrouwbaar is en de fiscale administratie zich evengoed van dit bewijs bedient, is dit in iedere denkbare situatie een uiting van onbehoorlijk bestuur.

³⁵¹ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N. (*supra*)

³⁵² Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N., overw. 3.

spraak van het Hof zelf.³⁵³ Net als in strafzaken keert het Hof van Cassatie die eerdere rechtspraak nu de rug toe. Het arrest van 22 mei 2015 maakt bewijsuitsluiting niet onmogelijk, doch dringt de toepassing ervan voortaan sterk terug.

2.2 De uitsluitingsgronden

2.2.1 Overtreding van vormvoorwaarden voorgeschreven op straffe van nietigheid

139. De eerste situatie waarin de rechter in een fiscaal dispuut kan overgaan tot uitsluiting van het op onrechtmatige wijze vergaard bewijs, is het geval waarin de wet aan de begane onregelmatigheid de nietigheidssanctie verbindt.

Het Hof van Cassatie laat het niet meteen helder blijken, maar volgende zinsnede kan moeilijk anders worden geïnterpreteerd³⁵⁴:

*“Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien (...)”*³⁵⁵

140. Deze eerste uitsluitingsgrond zal slechts een zeer beperkte toepassing kennen, doordat maar een klein aantal procedurevoorschriften op straffe van nietigheid zijn bepaald.³⁵⁶

Het kan niet anders dan dat het Hof van Cassatie zich hiervan bewust is, vermits het Antwerpse hof deze kwestie in de aangevochten beslissing markeert.³⁵⁷

2.2.2 Onbehoorlijk bestuur

141. Een volgende omstandigheid waarin de fiscale rechter volgens het Hof van Cassatie kan overgaan tot de uitsluiting van het bewijs, is die situatie waarin het bewijs werd verkregen op een wijze die zodanig tegenstrijdig is met wat men van een behoorlijk handelende overheid kan verwachten, dat het bewijs daardoor ontoelaatbaar³⁵⁸ wordt.

³⁵³ Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233; Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67.

³⁵⁴ *Contra* T. JANSEN, “Cassatie omarmt fiscale Antigootoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, (1) 4–5. JANSEN onderscheidt enkel de strijdigheid met de beginselen van behoorlijk bestuur en de miskenning van het recht op een eerlijk proces als fiscale *Antigoo*-criteria.

³⁵⁵ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N., overw. 5.

³⁵⁶ Zie C. BUYASSE, “Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht de rechter tot belangenafweging”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, www.fiscoloog.be, 5; F. STEVENART MEEÛS, “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoo* à l’épreuve du procès fiscal”, *JLMB* 2016, afl. 20, (920) 924; J. VANDEN BRANDEN, “*Antigoo*-toets ook voor fiscale geschillen” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *R.A.B.G.* 2015, afl. 19, (1358) 1358; W. VETTERS, J. BONNÉ, “Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? *Antigoo* in fiscalibus”, *TFR* 2015, afl. 486, (691) 698.

³⁵⁷ Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, overw. 4.3. Wat de inkomstenbelasting en btw betreft, somt het hof de bepalingen op: art. 333 WIB92, art. 463 WIB92, art. 74 WBTW en art. 84 *ter* WBTW.

³⁵⁸ De toelaatbaarheid van het bewijs heeft betrekking op de voorlegging of het gebruik ervan. (zie *supra*, 5–6)

142. In deze tweede uitsluitingsgrond wordt zeer duidelijk de link gelegd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het Hof van Cassatie gaf in voorgaande rechtspraak al te kennen dat die algemene rechtsbeginselen het handelen van de fiscale administratie beheersen.³⁵⁹

Door de beginselen van behoorlijk bestuur in de fiscale *Antigoon*-toets te betrekken, vereist het Hof van Cassatie dat de rechter een verregaande controle uitvoert inzake de beweerd onrechtmatige bewijsgaring. Het Hof legt immers niet enkel een beoordeling in het licht van de belangenafweging in het kader van de *Antigoon*-toets, maar ook in het licht van de vele algemene beginselen van behoorlijk bestuur op.

Zoals VANDEN BRANDEN het schrijft

*“(…), kan men op basis van het cassatiearrest gerust stellen dat de onregelmatigheid waarmee het bewijs behept is, zeer ernstig moet zijn, waarbij iedereen aanvoelt dat het gebruik van dit bewijs als totaal onredelijk moet worden beschouwd en bijgevolg niet kan worden aanvaard.”*³⁶⁰

Vermoedelijk wil het Hof van Cassatie de beperking van de discretionaire bevoegdheid van de fiscale administratie op deze manier reëel en doeltreffend houden.

143. De vraag blijft natuurlijk op welke manier de fiscale administratie de beginselen van behoorlijk bestuur zou kunnen schenden bij het verzamelen van bewijsmateriaal ter ondersteuning van de belastingheffing.

In de rechtsleer zijn onder meer volgende voorbeelden te vinden.

Iedere overtreiding van een rechtsregel, ongeacht dat bewust of onbewust gebeurt, is ook in fiscale zaken strijdig met het zorgvuldigheidsbeginsel.³⁶¹

Het *fair play*-beginsel wordt geschonden wanneer de bewijsverkrijging gepaard gaat met het plegen van een misdrijf.³⁶² Hierbij kan gedacht worden aan een schending van het beroepsgeheim, wat bijvoorbeeld in een fiscaal onderzoek naar een advocaat in het gedrang zou kunnen komen, maar ook aan inbraak, waarvan bijvoorbeeld sprake zou kunnen zijn, indien de belastingplichtige de ambtenaar niet wil binnenlaten in zijn woning, hoewel die over een rechtsgeldige machtiging beschikt, en de ambtenaar zichzelf vervolgens alsnog de toegang tot de woning verschaft.

Nog is strijd met het *fair play*-beginsel is dat de fiscale administratie de belastingheffing ondersteunt met bewijsmateriaal, waarvan bekend is dat de derde die de stukken aan de

³⁵⁹ Cass. 27 maart 1992, AR 6891; Cass. 13 februari 1997, AR F.96.0047.F; Cass. 11 mei 1998, AR F.97.0075.F; Cass. 6 november 2000, AR F.99.0108.F; Cass. 20 november 2006, AR F.05.0059.F; Cass. 30 mei 2008, AR F.06.0083.F; ...

³⁶⁰ J. VANDEN BRANDEN, “*Antigoon*-toets ook voor fiscale geschillen” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2015, afl. 19, (1358) 1358.

³⁶¹ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 379.

³⁶² *Ibid.*, 378.

administratie heeft toegezonden zelf onrechtmatig heeft gehandeld om die stukken in zijn bezit te krijgen.³⁶³

Gerelateerd aan het beginsel van *fair play* is het verbod van machtsafwending. Dit beginsel van behoorlijk bestuur kent zijn evenbeeld in het doelgebonden karakter van het fiscaal onderzoek.³⁶⁴ Ook een miskenning van de doelgebondenheid impliceert met andere woorden een schending van het behoorlijk bestuur.³⁶⁵

De rechten van verdediging als algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden geschonden wanneer de fiscale administratie weigert de belastingplichtige inzage te verlenen in de relevante bewijsstukken, wanneer de administratie het nalaat om de belastingplichtige te horen omtrent het bewijsmateriaal, of nog wanneer de administratie elk verweer of tegenspraak weigert. Ook de onmogelijkheid om *a posteriori* controle uit te oefenen op de bewijsgaring door de fiscale overheid is strijdig met de rechten van verdediging.³⁶⁶

Ten slotte vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat de administratie zich gedraagt overeenkomstig de verwachtingen die ze door middel van administratieve circulaire heeft opgewekt.³⁶⁷

Let op, indien de fiscale behandeling volgens het administratief beleid of overeenkomstig een administratieve ruling zelf in strijd met de fiscale wet, dan kan de belastingplichtige zich niet op het rechtszekerheidsbeginsel beroepen.³⁶⁸ Het is natuurlijkerwijs ook in het fiscaal recht zo dat de wet voorrang wordt verleend op de algemene rechtsbeginselen.

2.2.3 Strijdigheid met het recht op een eerlijk proces

144. Het derde geval waarin de fiscale rechtbank kan overgaan tot de uitsluiting van het op onrechtmatige wijze verkregen bewijs, betreft de situatie waarin het gebruik van dat bewijs het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang zou brengen.

145. Het Hof stipt hierbij enkele criteria aan die de rechter in zijn beoordeling kan meenemen. In het bijzonder gaat het om het zuiver formeel karakter van de overtreden norm, de belangenschade die de belastingplichtige heeft geleden, het opzettelijk karakter van de begane onrechtmatigheid en de ernst van de gepleegde fraude vergeleken met de ernst van de onrechtmatigheden bij de bewijsgaring.

³⁶³ *Ibid.*, 378.

³⁶⁴ *Supra*, 41.

³⁶⁵ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 378.

³⁶⁶ J. VANHOVE, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?", *Acc. & Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

³⁶⁷ Zie *Vr. en Antw. Kamer* 1999–2000, 4 november 1999, nr. 41, 4824–4826 (Vr. nr. 110 M. HENDRICKX).

³⁶⁸ *Supra*, 54.

146. Het Hof van Cassatie hanteert ook nu het recht op een eerlijk proces als toetsingsmaatstaf, maar laat de verwijzing naar artikel 6 EVRM achterwege. Uiteraard, want dit speelt niet in fiscale zaken. Het recht op een eerlijk proces waarnaar verwezen, is aldus te begrijpen als het algemeen rechtsbeginsel toepasselijk onder meer in fiscale zaken.³⁶⁹

2.3 De repliek van de doctrine

147. Het cassatiearrest van 22 mei 2015 werd niet enkel becommentarieerd in berichtgeving op de websites van verscheidene fiscale advocatenkantoren³⁷⁰, maar haalde het ook tot in *De Tijd*³⁷¹ en *Trends*³⁷².

Hieronder volgt een greep uit de eerste berichtgeving in fiscaal-juridische tijdschriften.

SABLON oordeelt streng:

*“Het Hof heeft met zijn rechtspraak duidelijk de bedoeling te stellen dat niemand nog aan zijn belasting zal ontsnappen als een procedure- of bewijsregel niet correct is nageleefd of omdat de belastbare grondslag niet precies is berekend. Zoals in strafzaken zal de “intieme overtuiging” van de rechter primeren.”*³⁷³

GNEDASJ nog strenger:

*“Los van het mijns inziens ongrondwettelijke karakter van het zogenaamde fiscale Antigoonarrest van 22 mei 2015, heeft het Hof van Cassatie met dat arrest een draak van rechtsonzekerheid gecreëerd.”*³⁷⁴

KONING treedt hem bij:

“la loi fiscale doit recevoir une interprétation restrictive en ce sens que ce qui n’est pas expressément prévu par la loi concernant les prérogatives des autorités fiscales est interdit. Or, c’est précisément l’inverse que prône le premier attend de l’arrêt précité du

³⁶⁹ F. STEVENART MEEÛS, “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoon* à l’épreuve du procès fiscal”, *JLMB* 2016, afl. 20, (920) 925. Zie ook W. VETTERS, J. BONNÉ, “Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus”, *TFR* 2015, afl. 486, (691) 699–700. Zie ook *supra*, 16–17.

³⁷⁰ Zie bijvoorbeeld: J. BONNÉ, K. SPAGNOLI, “Gebruik onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus mogelijk”, www.eubelius.com; T. DE CLERCK, “To Antigoon or not? Vergeet ‘in dubio contra fiscum’ echter niet”, www.tuerlinckx.eu; J. JOOSSENS, “Onwettig verkregen bewijs niet langer onbruikbaar in fiscale zaken”, www.gdena-advocaten.be; F. SMET, B. VAN VLIERDEN, “Onrechtmatig verkregen bewijs: (soms) toegelaten”, www.tiberghien.com; X., “Fiscus mag onrechtmatig verkregen bewijs gebruiken”, www.dvplaw.com; X., “Cassatie inzake onwettig verkregen bewijs, nuanceringsdringst zich op!”, www.lauwers-seutin.be.

³⁷¹ E. CLEEREN, “Fiscus kan nu alle spelregels aan zijn laars lappen”, *De Tijd*, 10 juni 2015, www.tijd.be of www.gopress.be.

³⁷² J. TUERLINCKX, C. LARDENOIT, “Antifraudeplan: ‘Europees Hof fluit Belgische overheid kordaat en terecht terug’”, *Trends* 16 februari 2016, trends.knack.be.

³⁷³ S. SABLON, weergave Cass. 22 mei 2015, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 12, (701) 704.

³⁷⁴ S. GNEDASJ, “Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, (1) 3.

22 mai 2015 (...) la Cour de Cassation occulte totalement que le droit fiscal est régi par le principe de la légalité en vertu de la Constitution elle-même”³⁷⁵

STEVENART MEEÛS nuanceert:

“(…) la Cour de cassation a tenté de trouver un équilibre entre les droit de la défense du contribuable et l’interêt du fisc de lever l’impôt légalement dû en se basant sur la réalité. (...) Comme en matière pénale, “l’intime conviction” du juge sera décisive: si le juge estime que la preuve de l’existence de revenus imposables est apportée dans des circonstances où les droit fondamentaux du contribuable n’ont pas été violés et aucun principe general de droit transgressé, l’impôt sera dû.”³⁷⁶

VANHOVE en ROSELETH beschouwen het arrest van 22 mei sterk overroepen:

“Dat diezelfde fiscus de beginselen van behoorlijk bestuur heeft geschonden betekent niet automatisch meer dat het bewijs wordt uitgesloten. En dat laatste lijkt ons nieuw te zijn in de rechtspraak van ons hoogste rechtscollege.

In die zin betekent het arrest van het Hof van Cassatie dan naar onze mening ook geen ommekeer in de bestaande rechtspraak aangaande de bewijsgaring in fiscale zaken in samenloop van de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces. Eerder lijkt deze rechtspraak een verfijning van de bestaande standpunten terzake.”³⁷⁷

DESCHRIJVER en VERHOEYE zijn een vergelijkbare mening toegedaan:

“Het lijkt erop, (...), dat het Hof van Cassatie in het arrest van 22 mei 2015, niet totaal nieuwe paden heeft bewandeld. “Checks and balances” werden ingebouwd. Meer nog, dit arrest betekent ook een (her)bevestiging van het cassatiearrest van 27 maart 1992 (...), waarin werd gesteld dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur het recht op rechtszekerheid insluiten en ook gelden ten aanzien van het fiscaal bestuur.”³⁷⁸

Al eindigen zij vervolgens met een niet onbelangrijk punt van kritiek:

“Echter, waar eindigt het ene beginsel en waar begint het andere (en vice versa)? Daarin blijft het cassatiearrest van 22 mei 2015 onduidelijk. En laat het nu net het antwoord zijn op die vraag, die in deze cruciaal is inzake rechtszekerheid voor de belastingplichtige.”³⁷⁹

³⁷⁵ F. KONING, “La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d’Antigone”, *JT* 2017, afl. 4, (73) 75.

³⁷⁶ F. STEVENART MEEÛS, “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoon* à l’épreuve du procès fiscal”, *JLMB* 2016, afl. 20, (920) 925.

³⁷⁷ J. VANHOVE, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc. & Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be.

³⁷⁸ D. DESCHRIJVER, W. VERHOEYE, “Fiscaal-bestuurlijk gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs voor niet-punitieve doeleinden”, *TRV* 2015, (493) 494.

³⁷⁹ *Ibid.*

JANSEN verdedigt het standpunt van het Hof van Cassatie met een referentie naar de parlementaire voorbereiding van het WIB92:

*“Ten slotte sluit een fiscale Antigoontoets aan bij de ratio legis van de subsidiaire aanslag (art. 356 WIB92): overeenkomstig het grondwettelijk beginsel dat alle burgers gelijk zijn inzake belastingen, acht de wetgever het niet wenselijk dat een belastingplichtige aan elke belasting zou kunnen ontkomen, alleen maar omdat een procedurefout zou zijn gemaakt.”*³⁸⁰

148. De ene onderbouwt zijn standpunt al wat meer dan de andere, maar hoe dan ook blijft de juridisch-technische waarde van deze eerste reacties veeleer beperkt.

Deze masterproef wenst de aandacht te vestigen op die auteurs die een meer grondige analyse hebben verricht van de werkelijke draagwijdte van de uitspraak en de gevolgen die de fiscale *Antigoon*-leer in de praktijk met zich kan meebrengen.

149. De eersten die aan bod komen zijn VETTERS en BONNÉ.³⁸¹

VETTERS en BONNÉ starten hun uiteenzetting met de vaststelling dat het arrest van 22 mei 2015 geen complete verrassing is voor de meeste fiscale rechtsgeleerden, doch bij velen onder hen de vrees opwekt dat de fiscus met deze rechtspraak een vrijgeleide heeft gekregen om het in een fiscaal onderzoek niet zo nauw te nemen met de beperkingen die de wet oplegt.

Vervolgens komen ze ervoor uit niet tot de voorstanders van een fiscale *Antigoon*-doctrine te behoren, hoewel ze inzien dat dit niet langer relevant is nu het Hof van Cassatie anderszins heeft beslist. Evengoed kunnen ze niet nalaten hun argumenten *contra* kort toe te lichten.³⁸²

Hun betoog vangt aan met een toespeling op het standpunt van MAUS (*supra*), die artikel 6 EVRM als rechtsgrond van de *Antigoon*-doctrine in strafzaken ziet.

VETTERS en BONNÉ evalueren deze visie als rechtswetenschappelijk zeer coherent. Hieruit volgt immers dat het uitbreiden van de *Antigoon*-leer naar burgerlijke procedures en socialezekerheidsgeschillen als zeer logisch wordt gevoeld, terwijl die analogie niet kan worden gemaakt voor het fiscaal recht. Fiscale disputen zijn disputen inzake politieke rechten en laat dat nu net de geschillen zijn waarin het EHRM de toepassing van artikel 6 EVRM niet mogelijk acht.³⁸³ Het publiek karakter van de verhouding tussen de Staat en de

³⁸⁰ T. JANSEN, “Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, (1) 5.

³⁸¹ W. VETTERS, J. BONNÉ, “Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus”, *TFR* 2015, afl. 486, 691–703.

³⁸² *Ibid.*, 694–696.

³⁸³ Het EHRM preciseerde reeds dat artikel 6 EVRM zowel strafrechtelijke procedures als procedures inzake geschillen over burgerlijke rechten en verplichtingen viseert. Op 29 mei 1986 in de zaak *Feldbrugge*, verduidelijkte het Europees Hof dat ook socialezekerheidsgeschillen als geschillen over burgerlijke rechten en verplichtingen gekwalificeerd/begrepen worden. EHRM 27 juli 1987, nr. 8562/79, *Feldbrugge/Nederland*.

belastingplichtige verantwoordt volgens deze auteurs de niet-toepasselijkheid van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht.

Toch kunnen VETTERS en BONNÉ zich meer vinden in het standpunt van VANDEBERGH. (*supra*) Ze sluiten zich aan bij diens premisse dat het recht van verdediging een algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde is en dus geldt in alle takken van het recht.

Middels deze veronderstelling slagen VETTERS en BONNÉ er vervolgens in om een verklaring te bieden voor het feit dat het Hof van Cassatie in het arrest van 22 mei 2015 iedere verwijzing naar artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR laten varen.

Tot slot ontwikkelen ze nog enkele eigen argumenten. Ten eerste brengen ze de intrinsieke administratieve aard van de taxatieprocedure³⁸⁴ onder de aandacht. Aansluitend lichten ze het spanningsveld tussen het belang van de Staat bij een correcte belastingheffing, veruitwendigd in de fiscale onderzoeksbevoegdheden, en de grondrechten van de belastingplichtigen toe. Daarna staan ze stil bij de finaliteit van het fiscaal onderzoek, die fundamenteel verschillend is van het doel van een strafrechtelijk onderzoek. Om te eindigen bezinnen ze zich over de doelgebondenheid van de fiscale onderzoeksmachten en het openbare orde-karakter van het fiscaal recht.

VETTERS en BONNÉ signaleren in navolging van de idee van AFSCHRIFT³⁸⁵ dat het arrest van 22 mei 2015 veeleer is ingegeven door politieke overwegingen, dan dat het Hof van Cassatie hier rechtstechnisch de puntjes op de i zet. Ze worden gewaar dat de publieke opinie op vandaag eender welke vorm van fiscale fraude sterk afkeurt en verwijzen daarbij naar de lagere rechtspraak die reeds toepassing maakte van de *Antigoon*-doctrine nog voor het hier besproken cassatiearrest werd gewezen.³⁸⁶

Wat de drie toetsingscriteria *in fiscalibus* betreft, betreuren zij voornamelijk het feit dat het Hof van Cassatie niet specificeert wat het bedoelt met ‘onder alle omstandigheden ontoelaatbaar’. Ze gaan er van uit dat het Hof hiermee niet eenvoudigerwijze heeft bedoeld ‘in alle gevallen ontoelaatbaar’, maar wel het meer genuanceerde ‘in alle gevallen ontoelaatbaar geacht gelet op de achterliggende feiten’.³⁸⁷ Ze beweren dat de zinsnede van het Hof van Cassatie op een andere wijze interpreteren het rechtsgevoel zou aantasten

Ter illustratie schrijven zij het volgende:

“Zo kunnen wij ons inbeelden dat de visitatie van een woning zonder machtiging van de politierechter de fiscale Antigoon-toets zou doorstaan, wanneer de zaakvoerder die niet gedomicilieerd staat op de maatschappelijke zetel van de vennootschap, doch daar wel feitelijk woont, bij een huisbezoek in het kader van een onderzoek bij de

³⁸⁴ De aangifte wordt geacht correct te zijn tot bewijs van het tegendeel.

³⁸⁵ T. AFSCHRIFT, “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469–484. (*supra*, 50 e.v.)

³⁸⁶ W. VETTERS, J. BONNÉ, “Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus”, *TFR* 2015, afl. 486, (691) 697, vn. 76.

³⁸⁷ *Ibid.*, 699.

*vennootschap, de ambtenaren zonder verwittiging vanuit de toonzaal van de vennootschap mee begeleidt naar het bureau en hiervoor door de woonkamer passeert. Doch dat diezelfde toelaatbaarheid er o.i. niet is wanneer de zaakvoerder wel gedomicilieerd zou zijn op het adres van de zetel van de vennootschap en de ambtenaren bijvoorbeeld wel aangeeft dat “die boeken zich in de privé bevinden” en ze aldus langs de woonkamer zullen passeren. Men kan niet stellen dat omdat zulke visitatie van een woning zonder machtiging niet onder “alle” omstandigheden ontoelaatbaar is (...), ze in elk geval niet geweerd moet worden.”*³⁸⁸

VETTERS en BONNÉ nemen voorts het standpunt in dat het “*meteen duidelijk moet zijn*” dat het arrest van 22 mei 2015 beperkt blijft tot het onrechtmatig verkregen bewijs en dus geenszins een *Antigoon*-toets kan worden uitgevoerd op andere procedurele inbreuken. Denk daarbij aan het niet-respecteren van de antwoordtermijn om een aanslag te vestigen nog voor de verjaring verstrijkt.

Afronden doen ze met de conclusie dat het principe-arrest van 22 mei 2015 gevolg geeft aan de moeilijkheid waarmee de fiscale rechters in georganiseerde fraudedossiers worden geconfronteerd: komen zij tot de bevinding dat het bewijs op onrechtmatige wijze werd verkregen, dan hebben zij geen andere keuze dan dit bewijs en de vruchten ervan uit de debatten te weren, wat meteen het verval van de aanslag met zich brengt. In sommige gevallen is het niet billijk om het ganse onderzoek onderuit te halen, bijvoorbeeld wanneer de onrechtmatigheid slechts het niet-naleven van een zuivere formaliteit betreft. Anderzijds uiten VETTERS en BONNÉ hun bezorgdheid dat zowel de onrechtmatigheden met geringe impact als de grove tekortkomingen in het fiscaal onderzoek aan eenzelfde toets onderworpen zullen worden en de door het Hof geformuleerde spelregels eerder diffuus zijn. Dit komt naar hun mening de rechtszekerheid niet ten goede.³⁸⁹

150. Ook VANDEBERGH, die voordien niet onder stoelen of banken stak te behoren tot de voorstanders van een uitbreiding van de *Antigoon*-rechtspraak naar het fiscaal recht (*supra*), laat na het arrest van 22 mei 2015 van zich horen.³⁹⁰

Hij wenst te weerleggen dat het Hof van Cassatie een vrijgeleide zou geïntroduceerd hebben voor de administratie om de wettelijke beperkingen aan het fiscaal onderzoek met de voeten te treden.

Volgens VANDEBERGH geeft het Hof van Cassatie daarentegen wel degelijk de grenzen van de *Antigoon*-leer aan: gedrag dat onder alle omstandigheden ontoelaatbaar is in het licht van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur of gedrag dat het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt is in geen geval te tolereren. Al geeft hij wel toe dat het in praktijk niet altijd eenvoudig is te onderscheiden onder welke

³⁸⁸ *Ibid.*

³⁸⁹ *Ibid.*, 702–703.

³⁹⁰ H. VANDEBERGH, “De grenzen en evolutie van de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015”, *TFR* 2015, afl. 486, 667–669.

uitsluitingsgrond een bepaalde situatie thuishoort.³⁹¹ Het staat naar zijn oordeel hoe dan ook vast dat iedere handeling die “*de fundamente van de rechtsstaat in hun grondvesten*” raakt, geenszins kan worden gezuiverd ingevolge de toepassing van de *Antigoon*-leer.³⁹² Wat de overige situaties betreft, is het aan de rechter om de belangen van alle partijen *in concreto* aan elkaar af te wegen.

Die belangenafweging gaat voor de fiscale bewijsgaring bovendien verder dan wat we gewoon zijn. Het Hof van Cassatie heeft immers de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als een bijkomende uitsluitingsgrond erkend. Dit veronderstelt een controle van de door de overheid begane overtreding op zichzelf, zonder daarbij een globale beoordeling te maken van de gehele procedure en dit af te wegen ten opzichte van de belangen van de belastingplichtige. VANDEBERGH concludeert correct dat volstrekt onbehoorlijk gedrag altijd de uitsluiting van het bewijsmateriaal tot gevolg heeft, of de rechten van de belastingplichtige nu zijn geschonden of niet.

Ten slotte benadrukt VANDEBERGH net als VETTERS en BONNÉ dat de *Antigoon*-toets beperkt moet blijven tot een beoordeling van de bewijsgaring. De rechtspraak van 22 mei 2015 is geenszins bedoeld om eender welke wetsovertreding in hoofde van de administratie mogelijks onbestraft te laten. Wanneer de administratie los van het inzamelen van bewijsmateriaal de wet, al dan niet bewust, miskent, zal dit hoe dan ook een weerslag hebben. Niettemin toont VANDEBERGH zich weinig terughoudend om ook hier het openbare orde-karakter van de fiscale wet te temperen aan de hand van een eventuele uitbreiding van de huidige leer.

151. De volgende rechtsgeleerde die kan worden vermeld is VANDEN BRANDEN.

Zij houdt haar repliek kort.³⁹³ Ze schrijft dat het Hof van Cassatie met het arrest van 22 mei 2015 op zeer duidelijke wijze uiteenzet hoe het onrechtmatig verkregen bewijs voortaan behandeld moet worden. De regel is dat dergelijk bewijs is toegelaten en slechts bij uitzondering nog uit de debatten zal worden geweerd.

VANDEN BRANDEN constateert vervolgens dat het Hof van Cassatie de rechter ten gronde twee toetsingsregels aanreikt die hij *moet* volgen in de beoordeling van de hem voorgelegde onrechtmatigheid en een aantal omstandigheden waarmee hij rekening *kan* houden bij het nemen van een beslissing.³⁹⁴

Ze gaat er met andere woorden niet van uit dat de criteria die het Hof van Cassatie meegeeft slechts betrekking hebben op het uitoefenen van de toets aan het recht op een eerlijk proces, wel dat die de beoordeling van het bewijsmateriaal in zijn geheel digeren.

³⁹¹ *Ibid.* 667–668.

³⁹² H. VANDEBERGH, “De grenzen en evolutie van de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015”, *TFR* 2015, afl. 486, (667) 668.

³⁹³ J. VANDEN BRANDEN, “*Antigoon*-toets ook voor fiscale geschillen” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2015, afl. 19, (1358) 1358–1361.

³⁹⁴ *Ibid.*, 1359.

Afwijkend van de traditionele opvatting, maakt ze een theoretisch onderscheid tussen de onveranderlijke regel dat het onrechtmatig verkregen bewijs moet worden geweerd wanneer de wet die sanctie oplegt, het principe dat ieder ander bewijs dat op onrechtmatige wijze werd verkregen toelaatbaar is en de uitzonderingen op dat principe bestaande uit twee verplichte en vier facultatieve toetsingscriteria.

VANDENBRANDEN sluit haar commentaar eveneens af met de vaststelling dat de uitspraak tot heel wat rechtsonzekerheid zal leiden:

*“Of en in welke mate rekening zal worden gehouden met de facultatieve omstandigheden, zal het voorwerp zijn van menige discussie waarbij men de rechtbank of het hof van beroep als feitenrechter moet overtuigen van het al dan niet deugdelijk karakter van het bewijs.”*³⁹⁵

152. Ten slotte houdt DE SMEDT er een opmerkelijke mening op na.³⁹⁶

De oud-rechter meent dat het Hof van Cassatie met dit arrest een oplossing aanreikt voor de tweestrijd rond de mogelijkheid de strafvervolgning te ontlopen door een minnelijke schikking met het openbaar ministerie te sluiten.

Enerzijds kunnen dergelijke akkoorden worden aangemoedigd, omdat ze de strafrechters ontlasten en een versnelde behandeling bieden. Anderzijds voldoet die minnelijke schikking niet aan de vereisten van het ‘eerlijk proces’, omdat de zaak niet in openbaarheid wordt afgehandeld en enige rechterlijke controle ontbreekt. De vertrouwelijke minnelijke schikking doet op die manier afbreuk aan de geloofwaardigheid van justitie, want brengt ook de vraag naar het bestaan van een klassenjustitie met zich mee. Het grote voordeel van de snelle en doeltreffende oplossing wordt tevens overschaduwed door de vraag naar bewijsregels. Het staat voor een dergelijke schikking immers niet vast wie het bewijs op welke manier moet leveren, noch hoe het verder moet in geval van betwisting van het aangevoerde bewijs. De vrees ontstaat dat een informele bewijslast gaat leiden tot willekeur.

Volgens DE SMEDT is de oplossing nabij met het cassatiearrest van 22 mei 2015. Hij meent dat de fiscale *Antigoon*-leer de doelmatigheid en het evenwicht herstelt. De taak van de wetgever bestaat er volgens hem nog slechts in de jurisprudentie van het Hof van Cassatie te bekrachtigen, samengaand met een aanpassing van de huidige wetgeving in die zin dat de rechter de bevoegdheid krijgt om voormelde schikkingen te controleren en te ratificeren.

³⁹⁵ *Ibid.*, 1361.

³⁹⁶ W. DE SMEDT, “De terugkeer van de rechter”, *Juristenkrant* 2015, afl. 312, 10.

2.4 De repliek van de politiek

153. Reeds kort nadat het Hof van Cassatie het fiscale *Antigoon*-arrest heeft gevelde, wordt de minister van Financiën in het parlement geconfronteerd met de vraag naar de implicaties van deze rechtspraak.³⁹⁷

In haar vraag drukt WOUTERS allereerst haar steun uit voor de rechtspraak van het Hof van Cassatie, daar deze aansluit bij de publieke opinie die het onbestraft blijven van fiscale fraude ten gevolge van een procedurefout niet langer wenst te aanvaarden. Vervolgens stelt ze evenwel de vraag naar de gevolgen van de uitspraak van het Hof van Cassatie. Zelf is ze de mening toegedaan dat dit geenzins een vrijgeleide voor de fiscale administratie betekent. Ze leidt uit het cassatiearrest af dat de fiscale administratie en de rechters in de toekomst een evenwichtsoefening zullen moeten uitvoeren, waarbij het belang van de Staat bij het innen van de belasting en het belang van de belastingplichtige bij de correcte toepassing van de fiscale wet ten opzichte van elkaar worden afgewogen. Haar vraag aan de minister van Financiën luidt als volgt:

*“Mijnheer de minister, mijn concrete vragen zijn de volgende. Deelt u die interpretatie? De Antigooncase is omgezet in rechten en wetten. Zult u ook op dat vlak een wetgevend initiatief nemen?”*³⁹⁸

WOUTERS is niet de enige parlementair die de minister van Financiën over het onderwerp wil ondervragen. Ook DESEYN stelt op de plenaire zitting van 11 juni 2015 de vraag of het arrest impliceert dat alle onrechtmatig bewijs voortaan toegelaten zal zijn, ook al begrijpt hij het achterliggende rechtvaardigheidsgevoel. Hij verklaart dat een wetswijziging hem noodzakelijk lijkt, om zowel de fiscale administratie als de belastingplichtige van gelijke wapens bij de bewijsvoering te voorzien.³⁹⁹

Het antwoord van minister van Financiën VAN OVERTVELDT wordt ingeleid met de stellingname dat de rechten van de Staat en het algemeen belang *“steeds met veel zorg en behoedzaamheid”* moeten worden afgewogen tegenover de rechten van het individu.⁴⁰⁰ Vervolgens verklaart VAN OVERTVELDT dat in iedere zaak die aan de rechter wordt voorgelegd een nieuwe belangenafweging dient gemaakt te worden. Ter illustratie geeft hij nadere uitleg bij de feiten die aan het arrest van 22 mei 2015 ten grondslag liggen. Hij verklaart daarbij dat hij zich bewust is van de discrepantie tussen het MB van 1997⁴⁰¹ en de latere btw-instructie van 1999⁴⁰² en het nodige zal doen om in uniforme

³⁹⁷ *Hand.* Kamer 2014–2015, 11 juni 2015, nr. CRIV 54 PLEN 051, 30–33 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

³⁹⁸ *Ibid.*, 30–31 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS).

³⁹⁹ *Ibid.*, 31 (Vr. nr. P0589 R. DESEYN).

⁴⁰⁰ *Ibid.*, 31–33 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

⁴⁰¹ Ministerieel besluit van 23 juli 1997 tot oprichting van een Centrale Eenheid voor de internationale administratieve samenwerking bij de Administratie van de BTW, registratie en domeinen, *BS* 14 oktober 1997, 27013–27014.

⁴⁰² Instructie btw nr. 1 van 11 februari 1999, E.T. 933.42.

regelgeving te voorzien. Verder tracht hij DESEYN gerust te stellen dat het arrest van 22 mei 2015 absoluut niet als een vrijgeleide voor de fiscus moet worden gelezen, vermits op basis van het arrest telkens opnieuw een gewetensvolle belangenafweging moet worden gemaakt.⁴⁰³

Maar vervolgens verwijst de minister in zijn antwoord naar “*een andere recente zaak inzake onrechtmatig verkregen bewijs*”. Volgens minister VAN OVERTVELDT zou het Hof van Cassatie in 2014 een diametraal tegengestelde uitspraak gedaan hebben, waarbij een arrest van het hof van beroep te Gent werd vernietigd en het hoogste rechtscollege verkondigde dat onwettig verkregen bewijs uitgesloten diende te worden.⁴⁰⁴

De minister van Financiën sluit zijn antwoord af met de belofte dat ook wetgevende initiatieven zullen worden genomen inzake de onrechtmatige bewijsgaring in fiscale zaken. WOUTERS en DESEYN repliceren dat ze verheugd zijn dat verantwoordelijkheid wordt genomen.⁴⁰⁵

154. Nog even terug naar die ‘andere recente zaak’. De minister specificeert niet naar welke uitspraak hij refereert. BUYSSE vermoedt dat het gaat om het arrest van 21 november 2014⁴⁰⁶, dat volgens hem bovendien niet ter zake doet bij de interpretatie van het arrest van 22 mei 2015.⁴⁰⁷ In dat arrest weigerde het Hof zich immers uit te spreken over de gevolgen van de onwettige bewijsgaring “*en dat is net dé hamvraag in deze discussie.*”⁴⁰⁸

155. Minister van Financiën en de Bestrijding van de fiscale fraude⁴⁰⁹ VAN OVERTVELDT laat het niet bij een loutere belofte ter antwoord op een parlementaire vraag. Hij herneemt het voornemen de fiscale *Antigoon*-doctrine een wettelijke grondslag te verlenen in zijn Beleidsplan Fiscale Fraudebestrijding.⁴¹⁰

“*Zo wil het plan “de Antigoonleer” doortrekken naar de fiscale wetgeving. Dat wil zeggen dat onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal niet zomaar en per definitie nietig dient verklaard te worden als het van nut kan zijn om grote fraudezaken op te lossen.*”⁴¹¹

Het Beleidsplan Fiscale Fraudebestrijding is de overkoepelende benaming voor drie luiken, die elk op een andere manier moeten bijdragen aan de strijd tegen ‘grote fiscale fraude’. Een van die drie luiken is het Plan ter Bestrijding van de Fiscale Fraude van

⁴⁰³ *Ibid.*, 31–32 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

⁴⁰⁴ *Ibid.*, 32 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

⁴⁰⁵ *Ibid.*, 33 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

⁴⁰⁶ Cass. 21 november 2014, AR F.13.0159.N. (zie *supra*, 56)

⁴⁰⁷ C. BUYSSE, “Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht de rechter tot belangenafweging”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, www.fiscoloog.be.

⁴⁰⁸ *Ibid.*

⁴⁰⁹ Sedert mei 2015 werd de bevoegdheid voor Fiscale fraudebestrijding overgeheveld van staatssecretaris SLEURS naar minister VAN OVERTVELDT.

⁴¹⁰ Beleidsplan Fiscale Fraudebestrijding, 4 december 2015, <http://www.vanoverveldt.belgium.be/nl/beleidsplan-fiscale-fraudebestrijding>.

⁴¹¹ *Ibid.*

december 2015, ook wel Anti-Fraudeplan genoemd.⁴¹² De wettelijke verankering van het *Antigoon*-leerstuk in de fiscale wet kadert in dit Anti-Fraudeplan.

Bij raadpleging van de volledige tekst van het Anti-Fraudeplan blijkt nochtans zeer weinig ruimte aan de modernisering van het bewijsrecht in fiscale zaken besteed. Evenmin wordt verduidelijkt in welke zin de wet gewijzigd zal worden. Verder dan “*is het aangewezen om ter zake ook te zorgen voor een wettelijk kader*” komt men bij het formuleren van de beleidsdoelstellingen niet.⁴¹³

156. Tot op heden werd het voornemen een equivalent voor artikel 32 V.T.Sv. in de fiscale wetboeken op te nemen nog niet uitgevoerd onder de vorm van een daadwerkelijk wetsontwerp. Althans niet op initiatief van het kabinet van de minister van Financiën. Het zijn drie fractieleden van CD&V, onder wie ook DESEYN, die op 7 januari 2016 een wetsvoorstel in de Kamer neerleggen.⁴¹⁴

In de toelichting bij het wetsvoorstel is te lezen dat de indieners een wettelijk kader willen creëren voor het gebruik van bewijsmateriaal dat de fiscus op een onrechtmatige manier heeft verkregen.⁴¹⁵ Met het wetsvoorstel trachten ze de ‘moeilijke’ evenwichtsoefening die bestaat tussen enerzijds de rechten van de belastingplichtige en anderzijds de onderzoeks- en controlebevoegdheden van de administratie vorm te geven. Enerzijds is het de bedoeling de gelijke behandeling en privacy van de belastingplichtige te garanderen, anderzijds wil men een regeling uitwerken die de fiscus niet de mogelijkheid ontzegt om effectief en efficiënt de strijd tegen fiscale fraude aan te gaan en haar wettelijke opdrachten uit te voeren.

Als beweegreden om de wet te herzien wordt het volgende meegegeven:

*“De afgelopen jaren hebben we al veel te maken gekregen met processen in fiscale zaken, waarbij de belastingadministratie bepaalde vormvereisten heeft geschonden of enkele onregelmatigheden heeft begaan in haar onderzoek, waardoor de gehele zaak op de helling kwam te staan. Dergelijke situaties leiden tot publieke ergernis en komen niet ten goede aan de Belgische begroting. (...) De publieke ergernis over fiscale processen, die mislukken ten gevolge van een niet-naleving van in de wet voorgeschreven vormvereisten, is enorm groot. Het wordt dan ook moeilijk aanvaard, wanneer dergelijke procedures verzanden in een procedureel debat, dat als enige uitkomst in zo’n zaken de nietigheid heeft, hoewel hiermee de belangen van de verdachte niet zijn geschaad.”*⁴¹⁶

Het wetsvoorstel heeft betrekking op de invoering van een nieuw artikel in het WIB92, alsook in het WBTW. Omdat sedert de indiening ervan op 7 januari 2016 niets meer met

⁴¹² Plan ter Bestrijding van de Fiscale Fraude, december 2015, [http://www.vanoverveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan ter bestrijding van de fiscale fraude_2015.pdf](http://www.vanoverveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan%20ter%20bestrijding%20van%20de%20fiscale%20fraude_2015.pdf).

⁴¹³ *Ibid.*, 18.

⁴¹⁴ Wetsvoorstel betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken (R. DESEYN, E. VAN ROMPUY, S. VERHERSTRATEN), *Parl.St.* Kamer 2015–2016, DOC 54 1561/001.

⁴¹⁵ *Ibid.*, 4–7.

⁴¹⁶ *Ibid.*, 4.

het voorstel is gebeurd, worden de vooropgestelde wijzigingen hier niet besproken. Dit kan immers te verklaren zijn door de kritiek die op het voorstel werd geuit.⁴¹⁷

3 Confirmatie van de gewijzigde doctrine

In strafzaken kan worden vastgesteld dat de *Antigoon*-rechtspraak geen onveranderlijk gegeven is. Het principe dat ook onrechtmatig vergaard bewijs dienstig kan zijn vormt de fundering, maar de bouwstenen zijn aan modificaties onderhevig.

Hoewel de recent ontwikkelde fiscale *Antigoon*-rechtspraak ten dele mee van die jarenlange evolutie kan genieten, valt redelijkerwijs te verwachten dat ook de fiscale variant zal worden bijgestuurd naar aanleiding van de struikelblokken, die men in praktijk ongetwijfeld zal tegenkomen, of zal worden geassimileerd aan de opvattingen die de maatschappij domineren.

Ondanks de fiscale *Antigoon*-rechtspraak nog in zijn kinderschoenen staat, kunnen al enkele concrete toepassingen genoemd worden.

Om te beginnen volgt een korte opsomming van lagere rechtspraak die die jurisprudentie van het Hof van Cassatie onderschrijft. Daarna wordt de gedragslijn van het Hof van Cassatie zelf doorlopen.

3.1 Implementatie van de fiscale *Antigoon*-rechtspraak

157. Dat het arrest van 22 mei 2015⁴¹⁸ door het Antwerpse hof van beroep wordt goedgekeurd is niet meer dan logisch, nu de beslissing van het Hof van Cassatie *in se* een bevestiging is van de rechtspraak die het Antwerpse hof zelf heeft gewezen. (*supra* 55 e.v.)

Het Antwerpse hof van beroep paste de fiscale *Antigoon*-rechtspraak intussen 'opnieuw' toe.⁴¹⁹ In de arresten van 9 februari en 31 mei 2016 oordeelde het hof te Antwerpen dat de stukken *in casu* niet op wettige wijze werden verkregen, doch de *Antigoon*-test overeenkomstig het cassatiearrest van 22 mei 2015 doorstaan.⁴²⁰

⁴¹⁷ Zie F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *JT* 2017, afl. 4, (73) 75; F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale *Antigone*?", *JT* 2016, afl. 24, (397) 397.

⁴¹⁸ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.

⁴¹⁹ C. BUYSSE, "Voorlegging 'met' verplaatsing en fiscale 'Antigoon'", *Fiscoloog* 2016, afl. 1469, 12; C. BUYSSE, "Voorlegging 'met' verplaatsing en fiscale 'Antigoon'", *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, 11. Zie ook *infra*, 121–122, Antwerpen 14 juni 2016, 2014/AR/2248.

⁴²⁰ Antwerpen 9 februari 2016, *Fiscoloog* 2016, afl. 1469, 12 (samenvatting); Antwerpen 31 mei 2016, *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, 11 (samenvatting).

Het hof te Antwerpen oordeelt dat de stukken die de fiscus bekomt naar aanleiding van een vraag aan de belastingplichtige om boeken en bescheiden over te maken, waarin meteen ook wordt verwezen naar de wettelijke sancties bij het niet voldoen aan de meewerkverplichting toch rechtsgeldig aangewend kunnen worden. Soortgelijke bewijsgaring druist volgens het hof niet in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid verwacht kan worden, omdat de ambtenaar sowieso het recht en de mogelijkheid heeft om de opgevraagde stukken in te zien.⁴²¹ Deze onwettigheid is strijdig noch met de rechten van verdediging, noch met het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige.

158. Wanneer de belastingplichtige aan dergelijke vraag om inlichtingen gevolg verleent door de gevraagde inlichtingen te verstrekken, maar de administratie geen stukken toezendt, hoeft de rechter de *Antigoon*-test niet toe te passen. In dit geval is immers geen sprake van een onregelmatige bewijsgaring, omdat geen bewijsstukken werden verstrekt. Zo blijkt uit de rechtspraak van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel.⁴²²

De Brusselse rechtbank oordeelt vervolgens op een gelijkaardige wijze als het Hof te Antwerpen dat mochten er toch stukken overgemaakt zijn, deze rechtsgeldig door de administratie gebruikt kunnen worden.

159. De rechtbank van Antwerpen steunde zich in een tussenvonnis van 5 februari 2016 op de fiscale *Antigoon*-leer.⁴²³ Al verwijst de rechtbank *in casu* zowel naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie als naar artikel 32 V.T.Sv. Vervolgens volhardt de rechtbank in de toepassing van het strafrechtelijke leerstuk. De rechtbank voert met andere woorden niet de toets aan de beginselen van behoorlijk bestuur uit, maar onderzoekt wel of de betrouwbaarheid van het bewijs al dan niet is aangetast.⁴²⁴

Een maand later blijkt echter dat het vermoedelijk om een onoplettendheid gaat. Eveneens in een zaak waar de belastingplichtige zich tracht te verweren tegen een wijziging van de aangifte op basis van het onwettige opvragen van boeken en bescheiden, vermomd als vraag om inlichtingen en onder dreiging van sancties, noemt de rechtbank beide criteria in haar opsomming van de redenen die tot het besluit leiden dat het bewijs niet uitgesloten hoeft te worden.⁴²⁵ Op basis van die opsomming besluit de rechtbank bijkomend dat geen grondrechten werden geschonden en refereert daarbij naar de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie.⁴²⁶

⁴²¹ Met name wanneer hij zich zelf naar de belastingplichtige zou verplaatsen conform art. 315 WIB92.

⁴²² Rb. Brussel, 1 december 2015, AR 2014/1854/A.

⁴²³ Rb. Antwerpen 5 februari 2016, 13/6099/A.

⁴²⁴ Zie BUYSSE, C., "Onrechtmatige bewijsgaring: Cassatie 'overruled' door Hof van Justitie?", *Fiscoloog* 2016, afl. 1492, www.fiscoloog.be; Ph. DE VOS, D. VERBEKE, "Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, (4) 5.

⁴²⁵ Rb. Antwerpen 23 maart 2016, AR 14/5554/A.

⁴²⁶ HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft. (zie *infra*, 97 e.v.)

160. Ook het hof van beroep te Gent krijgt diezelfde vraag voorgelegd. Het Gentse hof besluit net als de andere rechtscolleges dat de onregelmatige bewijsgaring het rechtsgeldig gebruik van de stukken niet verhindert.⁴²⁷

161. De rechtbank van eerste aanleg te Luik beslist op 16 maart 2016 dat de begane onregelmatigheden dermate zwaar zijn dat ze onmogelijk de fiscale *Antigoon*-test van het Hof van Cassatie doorstaan.⁴²⁸

In deze zaak hadden de fiscale ambtenaren een private woning doorzocht zonder voorafgaandelijke machtiging door de politierechtbank. Bovendien gebeurde dit midden in de nacht en zonder enig toezicht vanwege de belastingplichtige, die op dat ogenblik lag te slapen op een andere verdieping van het gebouw. De ambtenaren hebben met andere woorden ook zelf de kasten geopend en doorzocht om bezwarend bewijsmateriaal te kunnen vinden.

Deze houding overtreedt volgens de rechtbank niet enkel de fiscale wet, maar ook artikel 8 EVRM en artikel 15 GW. Om die reden is meteen duidelijk dat dergelijke bewijsgaring niet kan worden geaccepteerd en de aanslagen gesteund op de onwettige bewijzen ontheven moeten worden. De rechtbank acht het niet nodig de *Antigoon*-criteria stapsgewijs af te toetsen, maar geeft wel te kennen met de *Antigoon*-rechtspraak in te stemmen.

3.2 Het Hof van Cassatie opnieuw aan zet

162. Een eerste te vermelden uitspraak is het arrest van 19 januari 2016, gewezen in een strafzaak.⁴²⁹

Met deze uitspraak bekrachtigt het hoogste gerechtshof de zienswijze van de fiscale rechtsgelerden dat het arrest van 22 mei 2015 slechts toegepast kan worden op die onrechtmatigheden die bij de inzameling van het bewijs worden begaan.

In de feiten die aan dit arrest ten grondslag liggen blijkt zowel met de aangifte van het fiscaal misdrijf aan het parket, als met de machtiging tot aangifte aan de ambtenaar iets mis gegaan te zijn. Het hof van beroep te Brussel had op 12 mei 2015 beslist om die onregelmatigheden aan een *Antigoon*-toets te onderwerpen.⁴³⁰ Het Brusselse hof concludeert vervolgens dat het bewijs niet uitgesloten hoeft te worden en de aangifte van het fiscaal misdrijf rechtsgeldig kan worden geacht.

Het Hof van Cassatie verbreekt die uitspraak van het hof van beroep, om reden dat de aangevoerde onregelmatigheid niet een miskenning was van een voorschrift dat

⁴²⁷ Gent 15 maart 2016, AR 2014/AR/1401. Zie ook Gent 3 februari 2016, nr. C/183/201, waarbij het Hof te Gent besluit tot een toepassing van de *Antigoon*-test op bewijsstukken die onrechtmatig werden verkregen door derden (*supra*, 119).

⁴²⁸ Rb. Luik, AR 13/4820/A / AR 14/4706/A.

⁴²⁹ Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N.

⁴³⁰ Brussel 12 mei 2015, aangehaald in Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N.

betrekking heeft op de inzameling van bewijsmateriaal. In duidelijke bewoording stelt het Hof:

*“De aangifte van een misdrijf is geen bewijsmiddel, de machtiging is een vereiste voor de ontvankelijkheid van de strafvordering. Onregelmatigheden die betrekking hebben op de ontvankelijkheid van de stafvordering kunnen niet worden beoordeeld aan de hand van de regels voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijs.”*⁴³¹

163. Op 4 november 2016 repeteert het Hof van Cassatie zijn rechtspraak van 22 mei 2015 woordelijk.⁴³² Zo verleent het Hof een meer stevige basis aan het fiscale *Antigoon*-leerstuk, waar de praktijk niet meer omheen kan.⁴³³

De feiten die ten grondslag lagen aan dit arrest zijn gelijkaardig aan de zaak waarin het Hof van Cassatie uitspraak deed op 21 november 2014.⁴³⁴ Het Hof gaf toen te kennen dat de vraag om boeken en bescheiden aan de administratie te bezorgen, die vermoed als een vraag om inlichtingen en onder dreiging van sancties aan de belastingplichtige wordt gesteld, strijdig is met de wet. Gaat de belastingplichtige hier toch op in, zijn de opgevraagde stukken naar de rechtspraak van het Hof onwettig verkregen. (*supra*, 84)

Vermits het Hof van Cassatie op 21 november 2014 zich niet verder heeft uitgesproken over de vraag welke gevolgen aan die onwettigheid verbonden moeten worden, kan het arrest van 4 november 2016 als een vervolgarrest worden beschouwd.

Net zoals de Antwerpse rechtscollèges en het beroepshof te Gent al tot die conclusie kwamen, oordeelt het Hof van Cassatie dat dit specifiek onwettig handelen de *Antigoon*-test doorstaat.

164. Tot slot kan de bemerking worden gemaakt dat de Franstalige afdeling van de fiscale kamer na 22 mei 2015 nog geen uitspraak heeft gedaan over bewijsstukken die onrechtmatig werden verkregen, doch door de fiscale administratie worden aangewend bij de vestiging van de belasting. Het is bijgevolg nog niet bekend of de Franstalige afdeling de rechtspraak van de Nederlandstalige afdeling (zonder meer) zal volgen.

⁴³¹ Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N, overw. 5.

⁴³² Cass. 4 november 2016, AR F.15.0106.N, overw. 3.

⁴³³ J. VAN DYCK, “‘Onwettig’ verkregen stukken: Cassatie herbevestigt fiscale ‘Antigoon’-doctrine”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1500, www.fiscoloog.be; F. KONING, “La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d’Antigone”, *JT* 2017, afl. 4, (73) 77.

⁴³⁴ Cass. 21 november 2014, AR F.13.0159.N.

De internationale context

In de Belgische rechtsorde wordt niet uitsluitend rekening gehouden met de rechtsregelen die door nationale instanties worden ontwikkeld. Als gevolg van het lidmaatschap van de Raad van Europa en de Europese Unie moet immers ook rekening worden gehouden met de supranationale rechtsorde.

Wat het lot van het onrechtmatig verkregen bewijs in het bijzonder betreft, bevat noch de regelgeving in het kader van de Raad van Europa, noch die in het kader van de Europese Unie een wetkrachtige norm die uitsluitel biedt. Om die reden zijn we ook op het internationaal niveau genoodzaakt terug te vallen op de rechtspraak.

Dit hoofdstuk geeft een beknopt overzicht van de opvatting van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en van het standpunt van het Europees Hof van Justitie (Hof van Justitie) aangaande het onrechtmatig verkregen bewijs.

Het is geenszins de bedoeling hier een uitgebreide uiteenzetting van de rechtspraak van de internationale jurisdicties te geven, doch om enkele uitspraken aan te halen die kunnen volstaan ter beantwoording van de vraag of de Belgische *Antigoon*-leer op zich verenigbaar is met het internationaal recht.⁴³⁵

Eerst staat dit hoofdstuk stil bij de jurisprudentie van het EHRM, vervolgens wordt de rechtspraak van het Hof van Justitie toegelicht.

1 Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Om te beginnen volgt een overzicht van de rechtspraak die een invloed heeft op de strafrechtelijke behandeling van onrechtmatig verworven bewijsmateriaal. Daarna wordt geduid op relevante rechtspraak in de context van aanwending van dergelijk bewijs voor fiscale doeleinden.

⁴³⁵ Het antwoord volgt in de tweede titel van deze masterproef.

1.1 Onrechtmatig verkregen bewijs in strafzaken

1.1.1 Het recht op een eerlijk proces

165. Op 14 oktober 2003 verklaart het Belgische Hof van Cassatie dat wanneer een bewijsstuk wordt verkregen op een wijze die strijdig is met het recht van de beklaagde op een eerlijk proces, dit bewijsstuk voortaan terzijde moet worden geschoven.⁴³⁶

Het Hof van Cassatie geeft aanvankelijk geen concrete invulling aan dit ‘recht op een eerlijk proces’, maar brengt bij de eerstvolgende gelegenheid enige opheldering over de draagwijdte die aan het derde *Antigoon*-criterium moet worden verleend.⁴³⁷ Het cassatiehof legt uit dat het hier bedoeld recht op een eerlijk proces dezelfde draagwijdte moet worden toegekend als artikel 6 EVRM.

In de betrachting meer duidelijkheid te scheppen omtrent de grenzen van de *Antigoon*-doctrine, gaat de Belgische rechtsleer op zoek naar concrete aanwijzingen voor de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens zelf.⁴³⁸ Dit brengt hen tot de vaststelling dat nergens in het EVRM wordt bepaald of onrechtmatig vergaard bewijsmateriaal wel of niet dienstig kan zijn. De auteurs zetten hun speurtocht verder en nemen ook de rechtspraak van het EHRM onder de loep.

166. Op het eerste zicht brengt het Europees Mensenrechtshof de commentatoren van *Antigoon* niet veel verder.

Het EHRM gaat immers uit van het principe dat *in abstracto* geen inbreuk wordt gepleegd op artikel 6, §1 EVRM door gebruik van een bewijsmiddel dat op onrechtmatige wijze werd verkregen. Het Hof stelt vervolgens dat de toelaatbaarheid van bewijsmiddelen *in concreto* een nationale aangelegenheid is en het niet aan de instellingen van de Raad van Europa toekomt om te bepalen wanneer een bewijsmiddel principieel moet worden uitgesloten. Het Hof acht zichzelf enkel bevoegd om te beoordelen of de procedure in het licht van artikel 6 EVRM op een eerlijke wijze is verlopen.⁴³⁹

Dit standpunt heeft echter niet tot gevolg dat geen rekening moet worden gehouden met de rechtspraak van het EHRM. De verwijzing door het Hof van Cassatie naar ‘het EVRM’

⁴³⁶ Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N. (*supra*)

⁴³⁷ Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N. (*supra*, 23 e.v.)

⁴³⁸ Bv. Ph.TRAEST, “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, (133) 138–139; B. DE SMET, “Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal” (noot onder Cass. 4 december 2007), *RW* 2008–2009, afl. 3, (110) 113. Ook bv.: J. VAN DONINCK, *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 5; L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (360) 370–371.

⁴³⁹ EHRM 12 juli 1988, nr. 10862/84, Schenk/Zwitserland.

impliceert een verwijzing naar 'het EVRM zoals dat door het EHRM wordt geïnterpreteerd'.⁴⁴⁰

167. Aldus valt uit de rechtspraak van het EHRM wel te leren wanneer tot schending van artikel 6, §1 EVRM moet worden besloten. De rest volgt als het ware vanzelf: als het EHRM in een bepaalde feitenconstellatie de schending van artikel 6, §1 EVRM uitspreekt, zullen de Belgische rechtscolleges, wanneer geconfronteerd met gelijkaardige omstandigheden, tot diezelfde conclusie moeten komen. De schending van het recht op een eerlijk proces impliceert vervolgens een toepassing van het derde uitsluitingscriterium van de nationale *Antigoon*-leer en zodoende moet het bewijs uit de debatten geweerd worden.

Maar het EHRM vereist bij toetsing aan artikel 6, §1 EVRM een beschouwing van het proces in zijn geheel. Dit is heel wat ruimer dan de uitsluitende beoordeling van een beweerd onrechtmatige handeling in de bewijsgaring, zoals *Antigoon* vergt.

168. Het Grondwettelijk Hof vat op 22 december 2010 de noemenswaardige rechtspraak van het Hof te Straatsburg als volgt samen.⁴⁴¹

De synthese van het Grondwettelijk Hof vangt aan met de de grondregel die het Europees Mensenrechtenhof hanteert, wanneer het wordt gevat met een vraag naar de bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijsstukken.

*“Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft meerdere malen geoordeeld dat artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens op zich geen regels bevat betreffende de toelaatbaarheid van een bewijs in een rechtszaak, en dat het vaststellen van die regels in de eerste plaats tot het domein van het nationale recht behoort.”*⁴⁴²

Het Hof verwijst hierbij naar de zaken *Schenk/Zwitserland*, *Teixeira de Castro/Portugal*, *Jalloh/Duitsland*, *Heglas/Tsjechische Republiek*, *Lee Davies/België* en *Gäfgen/Duitsland*.⁴⁴³

Het Grondwettelijk Hof concludeert uit de jurisprudentie van EHRM dat het slechts zal oordelen tot schending van het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd door artikel 6, §1 EVRM, na een onderzoek van de procedure in haar geheel, met inbegrip van de wijze waarop men het bewijs heeft verzameld alsook met inbegrip van de aard van de potentieel geschonden verdragsrechten, en waarbij bijzondere aandacht wordt besteed

⁴⁴⁰ Het Hof van Cassatie heeft overigens reeds uitdrukkelijk het interpretatief gezag van gewijsde in hoofde van het EHRM aanvaard. Zie Cass. 10 mei 1989, *Arr.Cass.* 1988–1989, 1053–1055.

⁴⁴¹ GwH 22 december 2010, nr. 158/2010, AR 4888, overw. B.6.1–B.6.4.

⁴⁴² *Ibid.*, overw. B.6.1.

⁴⁴³ EHRM 12 juli 1988, nr. 10862/84, *Schenk/Zwitserland*; EHRM 9 juni 1988, nr. 44/1997/828/1034, *Teixeira de Castro/Portugal*; EHRM 11 juli 2006, nr. 54810/00, *Jalloh/Duitsland*; EHRM 1 maart 2007, nr. 5935/02, *Heglas/Tsjechische Republiek*; EHRM 28 juli 2009, nr. 18704/05, *Lee Davies/België*; EHRM 1 juni 2010, nr. 22978/05, *Gäfgen/Duitsland*; zie ook EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, *Kalnéniené/België*.

aan de authenticiteit en kwaliteit van het bewijs, het belang ervan in de onderzochte zaak en de eerbiediging van de rechten van verdediging van degene tegen wie wordt bewezen.

Het constitutioneel Hof leest dit in de zaken Khan/Verenigd Koninkrijk, *P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk*, *Allan/Verenigd Koninkrijk*, *Heglas/Tsjechische republiek*, *Bykov/Rusland* en *Lee Davies/België*.⁴⁴⁴

Het Grondwettelijk Hof eindigt de uiteenzetting met de conclusie dat

*“de omstandigheid dat een bewijs, verkregen met miskenning van een wettelijke bepaling die het recht op eerbiediging van het privéleven beoogt te waarborgen, niet automatisch nietig is, op zich het in artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven niet miskent.”*⁴⁴⁵

169. Het EHRM legt uit ook dat een overtreding van een verdragsbepaling van het EVRM niet meteen een schending van artikel 6, §1 EVRM met zich meebrengt. Slechts wanneer die overtreding in belangrijke mate doorweegt op de gehele procedure, kan tot dubbele schending van het EVRM worden besloten.⁴⁴⁶

170. Nog een uitspraak die de nationale rechter in een strafprocedure steeds indachtig moet zijn is bijvoorbeeld het arrest in de zaak *Salduz*.⁴⁴⁷ Het oordeel van het Europees Hof in deze zaak luidde dat de rechten van verdediging (in beginsel) onherroepelijk zijn geschaad, wanneer belastende verklaringen die werden afgelegd tijdens een politieverhoor zonder bijstand van een advocaat, worden gebruikt voor een veroordeling.⁴⁴⁸

De enige mogelijke oplossing om aan dergelijke onherroepelijke schending te verhelpen, is de gehele uitsluiting van het verhoor als bewijsmateriaal. Latere verklaringen, die op rechtmatige wijze worden afgenomen, noch bewijsmateriaal dat onrechtstreeks uit de onregelmatige verklaring voortspuit, zouden het recht op een eerlijk proces kunnen herstellen.

⁴⁴⁴ EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, Khan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk; EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, Allan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 1 maart 2007, nr. 5935/02, Heglas/Tsjechische Republiek; EHRM 10 maart 2009, nr. 4378/02, Bykov/Rusland; EHRM 28 juli 2009, nr. 18704/05, Lee Davies/België; zie ook EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België.

⁴⁴⁵ GwH 22 december 2010, nr. 158/2010, AR 4888, B.6.4.

⁴⁴⁶ EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, Khan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk; EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, Allan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België.

⁴⁴⁷ EHRM 27 november 2008, nr. 36391/02, Salduz/Turkije.

⁴⁴⁸ L. DE BROECK, J. ROSELETH, “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 370–371.

1.1.2 De *Antigoon*-rechtspraak getoetst aan het EVRM

171. Wat de vraag naar de verenigbaarheid van de Belgische *Antigoon*-leer met het EVRM betreft, kan een zeer concreet antwoord worden gegeven. In de zaken *Lee Davies* en *Kalnéniené* werd het nationale leerstuk immers voorgeschoteld aan het EHRM.⁴⁴⁹

172. Het EHRM oordeelde op 28 juli 2009 in de zaak *Lee Davies* dat de *Antigoon*-leer als vaststaand in de Belgische interne rechtsorde kan worden beschouwd en aan de rechter voldoende vrijheid laat om te besluiten of de desbetreffende onregelmatigheid al dan niet gesanctioneerd zal worden.⁴⁵⁰

173. Met de zaak *Kalnéniené* wordt het Europees Mensenrechtshof opnieuw gevraagd zich uit te spreken over rechtspraak die toepassing maakt van *Antigoon*. Op 31 januari 2017 brengt het EHRM allereerst zijn eerdere rechtspraak met betrekking tot die leer in herinnering en betuigt het dat geen reden bestaat om de eerdere zienswijze te verlaten. Des te meer, zo stelt het Hof, nu de vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie intussen een wettelijke basis heeft gekregen.⁴⁵¹

Het Hof te Straatsburg onderschrijft in de zaak *Kalnéniené* opnieuw de zienswijze dat een schending van artikel 8 van het EVRM niet hoeft te betekenen dat ook artikel 6, §1 van het EVRM werd miskend.⁴⁵²

174. In beide zaken herhaalt het EHRM zijn vaststaande rechtspraak⁴⁵³ dat artikel 6 EVRM op zichzelf geen betrekking heeft op de toelaatbaarheid, welke een nationale kwestie is, maar wel de mogelijkheid laat om na te gaan of in de nationale procedure de kans werd gegeven om het vermeend op onrechtmatige wijze verkregen bewijs te betwisten en het gebruik ervan tegen te gaan. Ten tweede herneemt het Hof dat van de nationale rechter wordt vereist dat hij een diepgaande controle uitvoert op de procedure in haar geheel en de plaats die de rechten van de beklaagde daarin hebben gekregen.⁴⁵⁴

175. Het argument dat men niet uit het oog mag verliezen dat het Europees Mensenrechtshof telkens slechts een zaak per zaak-beoordeling uitvoert en in een andere feitenconstellatie eventueel wel tot de onverenigbaarheid van de *Antigoon*-

⁴⁴⁹ EHRM 28 juli 2009, nr. 18704/05, *Lee Davies/België*; zie ook EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, *Kalnéniené/België*.

⁴⁵⁰ EHRM 28 juli 2009, nr. 18704/05, *Lee Davies/België*. Zie ook K. ROSIER, S. GILSON, "La preuve irrégulière: quand Antigone ouvre la boîte de Pandore", *Soc.Kron.* 2010, afl. 6, 289–292.

⁴⁵¹ EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, *Kalnéniené/België*, overw. 48.

⁴⁵² *Ibid.*, overw. 50.

⁴⁵³ EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, *Khan/Verenigd Koninkrijk*; EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, *P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk*; EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, *Allan/Verenigd Koninkrijk*; EHRM 1 maart 2007, nr. 5935/02, *Heglas/Tsjechische Republiek*; EHRM 10 maart 2009, nr. 4378/02, *Bykov/Rusland*.

⁴⁵⁴ EHRM 28 juli 2009, nr. 18704/05, *Lee Davies/België*, overw. 40–42; EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, *Kalnéniené/België*, overw. 47–90.

doctrine met het EVRM zou kunnen besluiten⁴⁵⁵, houdt na het arrest in de zaak *Kalnéniené* m.i. niet langer stand.

In de zaak *Kalnéniené* oordeelt het Europees Mensenrechtenhof immers dat het handelen van de Belgische onderzoekers duidelijk in strijd is met artikel 8 EVRM, maar niettemin laat het Hof ook in deze situatie nog zijn goedkeuring voor de *Antigoon*-doctrine blijken.⁴⁵⁶

1.2 Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken

1.2.1 De niet-toepasselijkheid van het recht op een eerlijk proces

176. Artikel 6, §1 EVRM vindt volgens de vaste rechtspraak van het EHRM toepassing in geschillen over burgerlijke rechten en verplichtingen, waaronder ook de geschillen met betrekking tot socialezekerheidsbijdragen worden begrepen.⁴⁵⁷

Fiscale disputen kunnen daarentegen niet onder de categorie burgerlijke rechten en verplichtingen worden gebracht, maar behoren tot de geschillen met betrekking tot politieke rechten.

Het is om die reden niet ondenkbaar dat het EHRM ten aanzien van de fiscale *Antigoon*-rechtspraak een andere positie zou innemen.

1.2.2 Onrechtmatig handelen in fiscale aangelegenheden

177. De fiscale *Antigoon*-rechtspraak op zichzelf werd in het relatief korte tijdsbestek van haar bestaan nog niet aan het EHRM voorgelegd.

Het Europees Mensenrechtenhof werd wel al aangevat om zich uit te spreken over onwettigheden begaan tijdens het fiscaal onderzoek. Die rechtspraak vormt een indicatie voor de verenigbaarheid van de Belgische fiscale *Antigoon*-leer met het EVRM, zoals dat volgens het EHRM toegepast of geïnterpreteerd moet worden.

178. In de zaak *Hardy-Spirlet* maakt het Europees Hof een belangenafweging, waarbij de inmenging van overheidswege in het privéleven van de belastingplichtige tegenover het algemeen belang bij de juiste belastingheffing wordt geplaatst.⁴⁵⁸ Het Hof te Straatsburg

⁴⁵⁵ L. DE BROECK, J. ROSELETH, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in M. MAUS, M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 364; P. DHAeyer, noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, (460) 462; S. VAN OVERBEKE, "Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces" in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, Ph. TRAEST, R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 546-547.

⁴⁵⁶ Zie EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, *Kalnéniené/België*, overw. 33- en 48.

⁴⁵⁷ Zie EHRM 27 juli 1987, nr. 8562/79, *Feldbrugge/Nederland*; EHRM 9 december 1994, nr. 19005/91 / nr. 19006/91, *Schouten en Meldrum/Nederland*.

⁴⁵⁸ EHRM 7 december 1982, *Hardy-Spirlet/België* aangehaald in H. VANDEBERGH, "De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen", *TFR* 2011, afl. 411, (897) 901-902.

kende hierbij een sterke overredingskracht toe aan de grootte van het kapitaal waarop geen belastingen werden betaald.⁴⁵⁹

Het EHRM⁴⁶⁰ oordeelde dat het individueel recht op respect voor het privéleven niet absoluut is, net zoals de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie niet onbegrensd zijn. De conclusie die het Hof trekt na uitvoering van een proportionaliteits-toets luidt dat de wettelijk uitgevoerde onderzoeksmaatregel binnen de grenzen blijft van hetgeen redelijkerwijze toegelaten kan worden, omdat de ontdoken belastingen zodanig omvangrijk was.⁴⁶¹

Het EHRM meent met andere woorden dat het in deze zaak niet onredelijk was om een inbreuk te maken op het recht op privéleven van de belastingplichtige. Meteen vestigt het Hof er wel de aandacht op dat het bedrag van de ontdoken belasting slechts een van de weerhouden elementen in de concrete zaak is en niet zomaar als algemene maatstaf kan worden beschouwd.⁴⁶²

179. In de zaak *Funke/Frankrijk* velde het EHRM een beslissing in het voordeel van de belastingplichtige.⁴⁶³

Het Hof kwam hier tot het besluit dat de onwettige huiszoeking in strijd was met het recht op eerbied voor de woning⁴⁶⁴ en aldus dergelijk onrechtmatig handelen van de overheid gesanctioneerd moet worden.⁴⁶⁵

180. Op 6 oktober 2006 oordeelde het EHRM in een fiscale strafzaak dat de rechterlijke beslissing die stelt dat het gebruik van door derden onwettig bekomen bewijsmateriaal mogelijk is, artikel 8 EVRM niet schendt.⁴⁶⁶

Het Hof stemt in dit arrest met andere woorden in met het principe dat door derden onrechtmatig verkregen bewijs toch dienstig kan zijn.

⁴⁵⁹ H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 901–902.

⁴⁶⁰ Op dat ogenblik nog de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens genoemd.

⁴⁶¹ H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 901–902.

⁴⁶² *Ibid.*

⁴⁶³ EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, *Funke/Frankrijk*.

⁴⁶⁴ Met andere woorden artikel 8 EVRM is wel van kracht in fiscale aangelegenheden.

⁴⁶⁵ H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 902, vn. 21.

⁴⁶⁶ EHRM 6 oktober 2016, nr. 33696/11, *K.S. en M.S./Duitsland*.

2 Europees Hof van Justitie

Dit onderdeel bespreekt het *WebMindLicenses*-arrest van het Hof van Justitie.⁴⁶⁷ Eerst wordt echter een verklaring geboden voor het gering aantal relevante uitspraken vanwege het Europees Hof van Justitie.

2.1 Noot vooraf

De Europese Unie heeft tot op heden in de regel geen bevoegdheden op fiscaal vlak, wel beschikt zij over ondersteunende bevoegdheden voor die aspecten van het fiscaal beleid die de werking van de interne markt zouden kunnen verstoren.

Concreet betekent dit dat de Europese Unie geen enkele bevoegdheid heeft op het gebied van de directe belastingen, inkomstenbelastingen en vermogensbelastingen. De Unie is wel gerechtigd om de belasting over de toegevoegde waarde en de douanerechten te harmoniseren.

Dit brengt met zich dat het Europees Hof van Justitie enkel rechtspraak kan wijzen met betrekking tot disputen inzake btw of douanerechten, en dit alleen maar wanneer het geschil te maken heeft met de geharmoniseerde wetgeving van de Europese Unie.

Ook wat het strafprocesrecht aangaat, werd geen bevoegdheid overgeheveld naar de Europese Unie.⁴⁶⁸

Om die redenen kan hierna slechts één arrest van het Hof van Justitie worden toegelicht.

2.2 Het arrest *WebMindLicenses*

181. Op 17 december 2015 velt het Hof van Justitie een arrest in de zaak *WebMindLicenses Kft.* tegen de Hongaarse belastingdienst, naar aanleiding van een verzoek om prejudiciële beslissing van de bestuurs- en arbeidsrechter te Boedapest.⁴⁶⁹

De Hongaarse rechter schotelde het Hof maar liefst zeventien vragen voor, waarvan slechts vijf van belang zijn voor deze masterproef. Op de overige vragen, die geen betrekking hebben op het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsstukken, wordt dan ook niet nader ingegaan.

⁴⁶⁷ HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, *WebMindLicenses Kft.*

⁴⁶⁸ Met uitzondering van de politieke en justitiële samenwerking tussen lidstaten.

⁴⁶⁹ HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, *WebMindLicenses Kft.*

2.2.1 Het feitenrelaas

182. GATTYÁN, een Hongaars staatsburger ontwikkelde “een interactief communicatie-systeem via het internet, dat een ingewikkeld betalings- en factureringssysteem omvat en waarmee in realtime vrijetijdsdiensten met volwassenencontent kunnen worden aangeboden”⁴⁷⁰. Die “knowhow”⁴⁷¹ droeg hij over aan een door hem opgerichte Liechtensteinse stichting. Het exploitatierecht van die *knowhow* werd in licentie gegeven aan de Portugese vennootschap LALIB-GAESTO E INVESTIMENTS LDA (LALIB). Enkele maanden na deze licentieovereenkomst werd de *knowhow* verkocht aan een andere Portugese vennootschap, waarvan GATTYÁN eveneens eigenaar was. Vervolgens richtte hij ook in Hongarije een handelsvennootschap op. Die handelsvennootschap, gekend onder de benaming WEBMINDLICENSES KFT. (WML), verkreeg de *knowhow* van de Portugese vennootschap om niet. Dezelfde dag nog gaf WML het exploitatierecht opnieuw in licentie aan LALIB. Die overdracht was volgens de verklaringen van WML ingegeven door logistiek-technische redenen en niet door een streven naar fiscale optimalisatie.

LALIB maakte van het exploitatierecht gretig gebruik om op verschillende websites tegen betaling audiovisuele erotische optredens via chat- en webcamsessies aan te bieden. Enkele jaren later verkocht de vennootschap haar exploitatierecht, alsook haar databases, klantenbestanden en beheers-*knowhow* aan een Luxemburgse vennootschap die tot dezelfde internationale groep behoorde als WML.

183. De Hongaarse belastingadministratie verrichte een belastingcontrole bij WML en kwam daarbij tot de vaststelling dat de licentieovereenkomst tussen WML en LALIB niet beantwoordde aan een werkelijke economische handeling. Het fiscaal onderzoek bracht immers aan het licht dat de *knowhow de facto* werd geëxploiteerd door GATTYÁN in zijn hoedanigheid van eigenaar-bestuurder van WML.

De Hongaarse autoriteiten concludeerden dat WML had getracht de fiscale wetgeving te omzeilen om de lagere Portugese belastingdruk te kunnen genieten, nu de *knowhow* niet daadwerkelijk door en voor rekening van LALIB werd geëxploiteerd. Vervolgens werd een btw-navordering uitgestuurd en werden zowel een geldboete als een verdragingsboete opgelegd.

Maar, de bewijsstukken waarop de Hongaarse autoriteiten zich hebben gesteund om hun bevindingen te staven, werden in het geheim verkregen door een strafrechtelijke onderzoekscommissie, die parallel met de fiscale ambtenaren een onderzoek voerde naar de belastingfraude gepleegd door WML. Die strafrechtelijke onderzoekscommissie had belangrijke bewijsstukken verkregen uit een telefoontap alsook uit de inbeslagname van

⁴⁷⁰ HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft., conclusie M. WATHELET, ECLI:EU:C:2015:606, vn. 4.

⁴⁷¹ HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft., conclusie M. WATHELET, ECLI:EU:C:2015:606, vn. 4.

e-mails, hoewel zij enkel rechterlijke machtiging had bekomen om telefoongesprekken af te luisteren.

Daarnaast bleek WML geen volledige toegang te kunnen krijgen tot de bezwarende bewijsstukken, om die reden dat het strafonderzoek nog niet volledig was afgerond. De vennootschap kon slechts een deel van de stukken van het strafdossier inzien, voor zover die werden gebruikt om de btw-navordering te staven.

184. WML bracht de zaak voor de bestuurs- en arbeidsrechter te Boedapest om – onder meer – het gebruik van de bewijsstukken die zonder haar medeweten werden verkregen in een parallelle strafprocedure waartoe zij geen toegang had aan te vechten.

De Hongaarse rechter schortte de zaak op en richtte zich to het Europees Hof van Justitie met een ellenlange lijst prejudiciële vragen.

2.2.2 De relevante rechtsvragen

185. Van de zeventien vragen die de Hongaarse rechter had opgesteld, komen de tiende tot en met vijftiende vraag in essentie neer op de vraag naar het gebruik van bewijs in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht en het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie⁴⁷².

Het Hof van Justitie vat die prejudiciële vragen samen in drie rechtsvragen.

186. Ten eerste stelt de verwijzende rechter zich volgens het Hof de vraag of de fiscale overheden in een administratieve procedure bewijzen kunnen aanwenden die werden verzameld in een strafrechtelijke procedure, hoewel de administratieve procedure de belastingplichtigen niet dezelfde waarborgen kan bieden als de strafprocedure. Daarbij aansluitend hoort de vraag of artikel 8 van het EVRM en de artikelen 7, 8 en 52 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie enige beperkingen aan dat gebruik stellen.⁴⁷³

187. Wanneer het Hof van Justitie zou oordelen dat in een strafrechtelijk onderzoek verzameld bewijs voor fiscale doeleinden kan worden gebruikt, stelt de verwijzende rechter zich volgens het Hof de vraag of de fiscale overheid ingevolge de artikelen 41 en 48 van het Handvest van de Grondrechten is gehouden de belastingplichtige toegang te verlenen tot die bewijsstukken en hem te horen. Juist genoemde artikelen omvatten het beginsel van behoorlijk bestuur respectievelijk de rechten van verdediging.⁴⁷⁴

188. De laatste vraag die het Hof denkt te moeten beantwoorden is de vraag of artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten impliceert dat de fiscale rechtbank is gerechtigd om te toetsen of de betwiste bewijsstukken in het strafrechtelijk onderzoek op wettige wijze verkregen zijn. Als laatste hangt hiermee samen de vraag of het in artikel 47

⁴⁷² Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, *P.B.C.364* 18 december 2000, 1–22.

⁴⁷³ HvJ, 17 december 2015, nr. C–419/4, ECLI:EU:C:2015:832, *WebMindLicenses Kft.*, overw. 62.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, overw. 63.

bedoelde recht op een doeltreffende voorziening in rechte vervolgens ook vereist dat in geval van eender welke schending van een van de bepalingen van het Handvest van de Grondrechten de daaruit voortvloeiende beslissingen nietig worden verklaard, ongeacht de concrete gevolgen van die schending.⁴⁷⁵

2.2.3 De beslissing van het Europees Hof van Justitie

189. Alvorens het antwoord op deze vragen kenbaar te maken, brengt het Hof van Justitie in herinnering dat overeenkomstig de vaststaande rechtspraak de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst.

Vervolgens verduidelijkt het Hof dat het recht van de EU zich niet verzet tegen het gebruik van bewijsstukken, verzameld in een strafonderzoek, in een fiscale procedure die ertoe strekt misbruik inzake btw bloot te leggen. Althans, voor zover het Unierecht en de door het Handvest van de Grondrechten gewaarborgde rechten worden gerespecteerd.

Ten slotte maakt het Hof van Justitie ook dit nog duidelijk:

*“Aangaande de omvang en de uitlegging van de door het Handvest gewaarborgde rechten bepaalt artikel 52, lid 1, ervan dat beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moeten worden vastgesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden moeten eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.”*⁴⁷⁶

190. Daarna gaat het Hof over tot een toetsing van de omstreden onderzoeks-handelingen aan het Handvest van de Grondrechten van de EU, waarbij het Hof ook de link legt met de corresponderende rechten in het EVRM. Immers, ingevolge vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie moet binnen de Europese Unie dezelfde inhoud en reikwijdte aan deze rechten verleend worden als geldt krachtens de rechtspraak van het EHRM.⁴⁷⁷

Het Hof komt tot de conclusie dat de bestrijding van belastingfraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend als doelstelling van algemeen belang. Een beperking van de grondrechten om die reden is met andere woorden niet *per se* uitgesloten. Wat de noodzakelijkheidstoets betreft, is het vervolgens aan de nationale rechter om te oordelen of *“de nationale wetgeving en praktijk passende en toereikende waarborgen tegen misbruik en willekeurig optreden”* biedt. Ook komt het

⁴⁷⁵ *Ibid.*, overw. 64.

⁴⁷⁶ *Ibid.*, overw. 69.

⁴⁷⁷ *Ibid.*, overw. 70.

aan deze rechter toe om na te gaan of de miskenning van een wettelijke regel voldoende is gecompenseerd door een rechterlijke toetsing *a posteriori* van zowel de wettigheid als de noodzaak van de dubieuze onderzoeksmaatregel.⁴⁷⁸

191. Vervolgens komt het Hof toe aan het formuleren van een antwoord op de rechtsvragen.

In het antwoord op de de vraag naar het gebruik van het bewijs beklemtoont het Hof van Justitie dat beperkingen op de grondrechten op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze bij wet moeten zijn bepaald en die wetsbepalingen een zekere bescherming moeten bieden tegen een eventueel willekeurig handelen van de overheid. In het onderzoek naar de noodzaak van het gebruik van het bewijs, neemt het evenredigheidsbeginsel een prominente rol in.⁴⁷⁹

192. Daarna beantwoordt het Hof de vraag naar de draagwijdte van artikelen 41 en 48 van het Handvest van de Grondrechten.

Het Hof maakt duidelijk dat de eerbiediging van de rechten van verdediging en het beginsel van behoorlijk bestuur uitsluitend geadresseerd zijn aan de instellingen, organen en instanties van de Europese Unie en dus geen verplichtingen aan de lidstaten opleggen.⁴⁸⁰

Onmiddellijk daarna merkt het Hof van Justitie op dat de eerbiediging van de rechten van verdediging ook een algemeen beginsel in het Unierecht is en dus toch de handelingen van de fiscale administraties in de lidstaten beheerst. Krachtens dit algemeen beginsel is de administratieve overheid ertoe gehouden om haar standpunt naar behoren kenbaar te maken, wanneer ze voornemens is een besluit te nemen dat de belangen van de belastingplichtige raakt, voor zover dat besluit binnen de werkingssfeer van het recht van de Europese Unie valt.⁴⁸¹

193. Dit brengt het Hof van Justitie ten slotte bij de vraag of uit het recht op een doeltreffende voorziening in rechte ex artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten voortvloeit dat de nietigheid moet worden uitgesproken, indien een overheidsbeslissing wordt gesteund op bewijsmateriaal dat is verkregen met schending van een gewaarborgd recht.

Het Hof van Justitie zegt hierover het volgende:

“De doeltreffendheid van de door dit artikel gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van

⁴⁷⁸ *Ibid.*, overw. 75–78.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, overw. 80–82.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, overw. 83.

⁴⁸¹ *Ibid.*, overw. 84.

de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door dit recht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

Aan dat vereiste is voldaan wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

Is aan dat vereiste niet voldaan en is het recht op een voorziening in rechte dus niet doeltreffend, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, moeten de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing worden gelaten en moet de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.”⁴⁸²

2.2.4 Besluit

194. In de zaak *WebMindLicenses* moest het Europees Hof van Justitie zich uitspreken over de situatie waarbij bewijsmateriaal uit een strafonderzoek wordt gebruikt voor fiscale doeleinden. Het standpunt van het Hof van Justitie kan naar analogie worden doorgetrokken naar de situatie waarbij de administratieve overheid zelf op onwettige wijze bewijsstukken heeft verzameld.

195. De eerste beslissing die in het kader van deze masterproef van belang is, is de beslissing in verband met het gebruik van een onrechtmatig verkregen bewijsstuk. Naar het oordeel van het Hof van Justitie dient het onrechtmatig bewijs uitgesloten en de administratieve beslissing nietig verklaard te worden in volgende drie gevallen:

- wanneer de rechten van verdediging van de belastingplichtige niet werden gerespecteerd, doordat hij geen toegang werd verleend tot de bewijsstukken en evenmin werd gehoord
- wanneer een bepaling van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie werd geschonden
- wanneer geen enkele rechterlijke controle werd uitgeoefend op de rechtmatigheid van de bewijsstukken

196. Ten tweede ziet het Hof van Justitie geen ruimte voor een vereiste van belangen– schade eens vaststaat dat het bewijs op een van de zojuist beschreven wijzen werd verkregen.

⁴⁸² *Ibid.*, overw. 86–89.

In zijn prejudiciële vraag naar de gevolgen die aan een schending van het Handvest van de Grondrechten moeten worden verbonden, maakte de Hongaarse rechter een uitdrukkelijke verwijzing naar zijn nationaal recht. Krachtens het recht van Hongarije kan een eventuele onwettigheid in de bewijsgaring immers slechts aanleiding geven tot de nietigheid van de administratieve beslissing, indien die beslissing zonder het gebrek anders had kunnen luiden en indien het gebrek afbreuk doet aan de rechtstoestand van de betrokkene.

Het Hof van Justitie gaat hier niet in mee en oordeelt zonder meer dat de beslissing die op onrechtmatige bewijzen steunt evenzeer nietig moet worden verklaard, wanneer geen enkel wettig bewijsmateriaal overblijft om de beslissing te schragen.

197. Ten derde is ook de interpretatie die het Hof van Justitie geeft aan artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten niet zonder belang.

Met het arrest van 17 december 2015 verduidelijkt het Hof van Justitie dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte eist dat een beweerde miskenning van de grondrechten bij de bewijsgaring te allen tijde aan rechterlijke controle kan worden onderworpen.

Dit betekent dat wanneer de strafrechter die beoordeling (nog) niet heeft gemaakt, het aan de fiscale rechter toekomt om de beweerde miskenning van de grondrechten te onderzoeken.

Titel II

Een theoretische beschouwing

Antigoon: strafzaken vs. fiscale zaken

198. Net als in het strafrecht beoogt het Hof van Cassatie in het fiscaal recht een afwijking te voorzien op de absolute nietigheid die aan elke overtreding van een regel van openbare orde wordt verbonden.

Het bestaan van zo'n afwijking wordt als noodzakelijk aangevoeld ten gevolge van een gewijzigde publieke opvatting. Als interpretator van de wet, is het Hof van Cassatie niet strikt gebonden aan de tekst van de wet, maar is het gerechtigd rekening te houden met maatschappelijke evoluties en veranderende waarden.

Om die reden beantwoordt het Hof van Cassatie de kreet van de steeds mondiger wordende burger, die niet langer wenst te aanvaarden dat degenen die zich niet schikken naar de regels en normen in de samenleving toch vrijuit kunnen gaan, omdat de overheid een fout heeft gemaakt bij het verzamelen van bewijsmateriaal met het oog op effectieve sanctionering. In 2003 begreep het Hof van Cassatie dat het niet langer als rechtvaardig werd aangevoeld dat een misdadiger zijn straf kon ontlopen, zodra een geringe onwettigheid in de procedure kon worden aangetoond. In 2015 veroordeelt de modale burger dat de grote spelers op allerlei inventieve wijzen belastingen trachten te ontwijken, des te meer omwille van het gegeven dat de inkomsten uit belastingheffing de publieke belangen financieren.

Anderzijds beschouwen de rechtsonderhorigen het op beide ogenblikken niet acceptabel dat de overheid almachtig zou worden en hun individuele grondrechten op de helling zouden komen te staan als gevolg van het ontbreken van procedureregels.

Het Hof van Cassatie ziet op beide ogenblikken een rechtvaardige oplossing in het toekennen van een ruimere appreciatiemarge aan de rechter ten gronde, wanneer die zich geconfronteerd ziet met een of andere onwettigheid. Die oplossing gaat de geschiedenis in onder de benaming *Antigoon*.⁴⁸³

199. Hoewel de *Antigoon*-rechtspraak in strafzaken door eenzelfde onderliggend motief is ingegeven als de *Antigoon*-rechtspraak in fiscale zaken, is te merken dat het Hof van Cassatie rekening tracht te houden met de verschillen tussen beide rechtstakken.⁴⁸⁴

⁴⁸³ Naar de interne benaming van de politionele actie, die de rechtstreekse aanleiding heeft gevormd tot het eerste mijlpaalarrest van 14 oktober 2003.

⁴⁸⁴ Die verschillen zijn dus niet toe te schrijven aan de feiten die in beide zaken aanleiding hebben gegeven tot de uitspraak van het Hof van Cassatie. In het arrest van 14 oktober 2003 ging het om een overtreding van een materiële wetsbepaling bij de zoektocht naar bewijsmateriaal. Op 22 mei ging het om de overtreding van een formeel voorschrift bij de toezending van het bewijsmateriaal.

Wanneer men het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015 ter hand neemt, valt meteen op dat de *Antigoon*-leer in fiscale zaken sterk gelijkt op de verfijnde *Antigoon*-doctrine die in de loop der jaren werd uitgewerkt in strafzaken. Echter, evensnel wordt duidelijk dat het niet gaat om een exacte kopie en het Hof van Cassatie bij de ontwikkeling van een *Antigoon*-toets toegespitst op het fiscaal recht enkele aanpassingen heeft doorgevoerd.

200. VETTERS en BONNÉ trachten die vaststelling visueel kracht bij te zetten door de twee uitspraken als volgt naast elkaar te plaatsen⁴⁸⁵ :

Strafrechtelijke Antigoon-toets ⁴⁸⁶	Fiscaalrechtelijke Antigoon-toets
Onrechtmatig verkregen bewijs mag alleen worden geweerd wanneer: 1. De miskennis is voorgeschreven op straffe van nietigheid; 2. De bewijsverkrijging is aangetast door een gebrek waardoor de onbetrouwbaarheid ervan wegvalt; 3. Het recht op een eerlijk proces in gevaar wordt gebracht. De rechter kan bij deze afweging, onder meer, rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: a) het zuiver <i>formeel</i> karakter van de onregelmatigheid; b) de <i>weerslag</i> op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm zijn beschermd; c) de omstandigheid dat de overheid die met de opsporing, het onderzoek en de vervolging van misdrijven is belast, al dan niet de onrechtmatigheid <i>opzettelijk</i> heeft begaan; d) de omstandigheid dat de <i>ernst</i> van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt; e) het feit dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van de inbreuk betreft; f) het feit dat de onregelmatigheid die aan de vaststelling van de inbreuk voorafging of daarmee gepaard ging, volstrekt onevenredig is met de ernst van die inbreuk.	Volgens deze doctrine kunnen onregelmatig verkregen bewijselementen toch als geldig bewijs worden aanvaard, tenzij: 1. De wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet; 2. <i>De bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht;</i> 3. Dit gebruik van de belastingplichtige het recht op een eerlijk proces ontnemt. De rechter kan bij de toetsing aan het criterium van een recht op een eerlijk proces rekening houden met o.m.: a) Het zuiver <i>formeel</i> karakter van de onregelmatigheid; b) De <i>weerslag</i> ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd; c) Het <i>opzettelijk</i> karakter van de onregelmatigheid; d) De omstandigheid dat de <i>ernst</i> van de inbreuk veruit de begane onregelmatigheid overstijgt.

⁴⁸⁵ W. VETTERS, J. BONNÉ, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus", *TFR* 2015, afl. 486, (691) 698.

⁴⁸⁶ Zij baseren zich op de rechtspraak die het arrest van 14 oktober 2003 heeft verfijnd.

201. Wat de eerste uitsluitingsgrond betreft, kan worden besloten dat het in beide gevallen gaat om de overtreding van een voorwaarde die op straffe van nietigheid werd voorgeschreven.

Beide *Antigoon*-toetsen verlenen voorrang aan de tekst van de wet. Dit is uitermate logisch, want ook het hooggeplaatste Hof van Cassatie is aan de wet gebonden.⁴⁸⁷ Heeft de wetgever op ondubbelzinnige wijze een bijzondere sanctie bepaald, moet die sanctie door alle rechters, zonder enige uitzondering, toegepast worden.

202. De tweede uitsluitingsgrond is daarentegen wel verschillend voor beide rechtstakken. De strafrechtelijke toets bepaalt dat het bewijsmateriaal uitgesloten dient te worden, wanneer het ten gevolge van de onrechtmatigheid niet langer betrouwbaar is.

De fiscaalrechtelijke toets daarentegen stelt dat het bewijsmateriaal moet worden uitgesloten, wanneer het als ontoelaatbaar moet worden geacht doordat het op een wijze is verkregen die zodanig onverenigbaar is met wat men van een behoorlijk handelende overheid kan verwachten.

Wat de onbetrouwbaarheid betreft, constateren VETTERS en BONNÉ dat de fiscaalrechtelijke toets *in se* op hetzelfde neerkomt als de strafrechtelijke toets. Volgens hen spreekt het voor zich dat onbetrouwbaar bewijs niet kan worden gebruikt om een aanslag te vestigen, net omdat onbetrouwbaar en onwettig verzameld bewijs onmogelijk nog als 'bewijs' kan worden beschouwd. Zij zien dus geen noodzaak om dit in een afzonderlijke toets op te nemen.⁴⁸⁸

Wat het behoorlijk bestuur betreft, is ogenblikkelijk duidelijk dat hier het fundamenteel verschil schuilt tussen de strafrechtelijke en de fiscale *Antigoon*-toets.

Wanneer men een welbepaalde handeling afweegt aan de beginselen van behoorlijk bestuur, dan bekijkt men enkel die handeling op zich en gaat men na of dit strookt met het handelen dat men normaliter van een overheid kan verwachten. Meer concreet wordt die handeling getoetst aan het redelijkheidsbeginsel, het beginsel van *fair play*, het verbod van machtsafwending, het vertrouwensbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, de hoorplicht, de motiveringsplicht, het gelijkheidsbeginsel en het verbod van willekeur, het onpartijdigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Deze toets gaat dus heel wat verder dan een evenwichtsoefening tussen de belangen van de Staat en de individuele grondrechten van de burger.

In het strafrecht stelt het Hof van Cassatie zich tevreden met een evenwichtsoefening op basis van een globale beoordeling, maar in het fiscaal recht vereist het een meer diepgaande controle van de aangevoerde onrechtmatigheid. De belastingplichtige wordt op die manier meer beschermd ten aanzien van de overheid dan de beklaagde in het strafproces. Dit verschil kan gerechtvaardigd worden op basis van het fundamenteel

⁴⁸⁷ Het Hof van Cassatie heeft enkel de bevoegdheid de wet te interpreteren waar die onduidelijk is.

⁴⁸⁸ W. VETTERS, J. BONNÉ, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus", *TFR* 2015, afl. 486, (691) 698.

verschillend uitgangspunt van de onderzoeken waaraan zij elk worden onderworpen worden. Zoals eerder gezegd, is de fiscale overheid niet op de hoogte van een misdrijf en strekt het fiscaal onderzoek er op zich slechts toe de aanslag te controleren, terwijl de strafrechtelijke overheden hun onderzoek net helemaal op het gekende misdrijf steunen.

203. Voor beide rechtstakken geldt als derde criterium het recht op een eerlijk proces. In strafzaken kan daarvoor een juridische grondslag worden gevonden in artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR; in fiscale zaken vormt een algemeen rechtsbeginsel de basis.

De facto gaat het over eenzelfde rechtsbegrip en zal de toets bijgevolg op dezelfde wijze worden uitgevoerd.

Deze stelling wordt kracht bijgezet door de omstandigheden die de rechter ten gronde volgens het Hof van Cassatie in rekening kan brengen. In het arrest van 22 mei 2015 neemt het Hof nagenoeg letterlijk de criteria over die voordien herhaaldelijk in de strafrechtelijke *Antigoon*-doctrine naar voren werden geschoven. Het Hof van Cassatie laat voor de fiscaalrechtelijke *Antigoon*-toets enkel die criteria die eigen zijn aan het strafrecht achterwege.

204. JANSEN komt vrij accuraat tot volgende slotsom:

*“Net als van de strafrechter wordt van de fiscale rechter bijgevolg een onderzoek verwacht naar de intrinsieke kwaliteit van de bewijsgaring (behoorlijk bestuur en eerlijk proces), de omstandigheden waarin de bewijsgaring gebeurde (kennelijk onzorgvuldig of zelfs opzettelijk normschendend), de proportionaliteit van de begane onrechtmatigheid ten opzichte van de tenlastelegging, en dat alles met voldoende oog voor het normdoel van het geschonden voorschrift.”*⁴⁸⁹

Het eerste *Antigoon*-criterium komt in deze synthese niet terug, maar dit is ook niet noodzakelijk in het kader van het onderzoek dat de rechter moet voeren. Zoals gezegd, beschikt de rechter niet langer over enige appreciatiebevoegdheid, wanneer de wetgever in een bijzondere sanctie heeft voorzien. Het is in dat geval onnodig een evenwicht te zoeken tussen de verschillende belangen van de partijen.

⁴⁸⁹ T. JANSEN, “Cassatie omarmt fiscale Antigoontoets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, (1) 5.

Antigoon en de grondrechten

Het fiscaal *Antigoon*-arrest werd door de rechtsleer in eerste instantie al niet met groot jolijt onthaald. Met het *WebMindLicenses*-arrest krijgt het vervolgens nog een tweede mokerslag toegediend.

Reden voor de ontevredenheid in de rechtsleer is niet alleen dat het Hof de rechtszekerheid in het gedrang brengt door slechts zeer weinig toelichting te geven bij het nieuwe principe inzake onrechtmatig verkregen bewijs, maar ook dat het leerstuk niet te rijmen valt met de opvatting van de internationale rechtscolleges die een effectieve bescherming van de grondrechten tot stand pogen te brengen.

Dit hoofdstuk gaat na of die negatieve evaluatie gerechtvaardigd is. Eerst wordt de rechtspraak van het Hof van Cassatie gewikt aan het EVRM en de rechtspraak van EHRM. Nadien wordt het cassatiearrest afgewogen aan het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, waarvan de naleving wordt verzekerd door het Europees Hof van Justitie.

1 Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

205. Hoewel de uitspraak van het Europees Mensenrechtenhof in de zaak *Hardy-Spirlet* niet gelijk kan worden gesteld met de Belgische *Antigoon*-toets, omwille van het gegeven dat in deze zaak geen sprake was van een bevoegdheidsoverschrijding in hoofde van de fiscale overheid, komt de door het EHRM uitgeoefende toets in wezen wel op hetzelfde neer.⁴⁹⁰

In casu bestond onzekerheid over de vraag of het de overheid toegelaten is zijn wettelijk bepaalde bevoegdheden daadwerkelijk aan te wenden, wanneer die een inbreuk impliceren op een van de fundamentele rechten.

Het EHRM het immers naar recht verantwoord om die vraag te beantwoorden op basis van een proportionaliteitstoets waarbij een belangenafweging wordt gemaakt tussen de daadwerkelijke uitoefening van een wettelijke voorziene bevoegdheid en de grondrechten van de belastingplichtige.

⁴⁹⁰ EHRM 7 december 1982, *Hardy-Spirlet/België* aangehaald in H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 901–902.

De Belgische fiscale *Antigoon*-rechtspraak komt in essentie neer op een soortgelijke evenwichtsoefening.

206. Belangrijk verschil is dat de *Antigoon*-toets pas toegepast zal worden wanneer de fiscale administratie in overtreding is met haar wettelijke bevoegdheid. De latere rechtspraak van het EHRM in ogenschouw genomen, lijkt dit verschil echter niet onoverkomelijk.

Het Europees Mensenrechtenhof gaf in zijn rechtspraak reeds te kennen, dat de schending van een grondrecht gewaarborgd door het EVRM niet altijd een overtreding van een ander fundamenteel recht, het recht op een eerlijk proces overeenkomstig artikel 6, §1 EVRM in het bijzonder, hoeft te impliceren.⁴⁹¹ Wanneer de schending van meerdere artikelen van het EVRM wordt opgeworpen, maakt het Europees Mensenrechtenhof voor elk van de beweerde overtredingen een afzonderlijke beoordeling, volgens de specifieke vereisten eigen aan het opgeworpen grondrecht.

Ook wanneer een 'onwettigheid'⁴⁹² wordt vastgesteld, opteert het Hof met andere woorden voor een concrete evenwichtsoefening, alvorens de overtreding af te straffen.

207. Een volgend argument om tot de verenigbaarheid van de fiscale *Antigoon*-rechtspraak met het EVRM te besluiten, wordt gevonden in de recente uitspraak in de zaak *Kalnéniené*.⁴⁹³

Met dit arrest bekrachtigt het EHRM zijn eerdere zienswijze dat de Belgische *Antigoon*-doctrine in strafzaken als vaststaand in de Belgische interne rechtsorde kan worden beschouwd en aan de rechter voldoende vrijheid laat om te besluiten of de desbetreffende onregelmatigheid al dan niet gesanctioneerd zal worden.⁴⁹⁴

Het Europees Mensenrechtenhof blijft zelfs bij die conclusie, nadat het heeft vastgesteld dat artikel 8 EVRM onmiskenbaar werd geschonden door de Belgische overheidsdiensten.⁴⁹⁵ Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat het EHRM de mening is toegedaan dat de schending van een fundamenteel recht niet zonder meer op de strengst mogelijke wijze, met name de nietigheid van de daarmee verkregen bewijzen en andere *fruits of the poisonous tree*, door de nationale rechtscolleges moet worden bestraft. Pas wanneer blijkt dat de rechtsbescherming onder het EVRM zwaarder doorweegt dan bijvoorbeeld het algemeen belang bij een juiste en effectieve belastingheffing, moet het conflict met het fundamenteel recht beslecht worden in het nadeel van de overheid.

⁴⁹¹ EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, Khan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk; EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, Allan/Verenigd Koninkrijk; EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België.

⁴⁹² Met name een miskenning van het EVRM.

⁴⁹³ EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België.

⁴⁹⁴ Zie *Lee Davies/België* en *Kalnéniené/België supra*, 94–95.

⁴⁹⁵ EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België, overw. 32–40.

Dit stemt m.i. overeen met wat het Hof van Cassatie voor ogen heeft middels de implementering van zijn fiscale *Antigoon*-toets.

208. Tot slot kan ook naar de zaak *K.S. en M.S./Duitsland* worden gerefereerd om te besluiten tot de verenigbaarheid van *Antigoon in fiscalibus* met het EVRM en de rechtspraak van het EHRM.⁴⁹⁶

In deze zaak verleende het Hof te Straatsburg zijn goedkeuring aan een Duitse regeling die het gebruik van door derden onrechtmatig vergaard bewijs in rechte toestaat.

2 Het Handvest van de Grondrechten van de EU

Wat de onderlinge verhouding tussen het Belgische cassatiearrest van 22 mei 2015 en het Europese *WebMindLicenses*-arrest van het Europees Hof van Justitie betreft, woedt een hevige discussie in de Belgische rechtsleer.⁴⁹⁷

Meteen na de bekendmaking van het arrest van het Europees Hof van Justitie, rijst het besef dat de internationale jurisprudentie onontkoombaar zijn weerslag heeft op de pas in het Belgische fiscaal recht geïntroduceerde *Antigoon*-leer.

Hierna volgt een overzicht van de gevolgtrekking die in de vakliteratuur aan bod komt. Nadien wordt de houding van de Belgische rechtspraak na de bekendmaking van het *WebMindLicenses*-arrest toegelicht. Om te eindigen wordt ...

2.1 Een greep uit de eerste reacties

209. Na van een vergelijking van beide rechterlijke uitspraken, zag een groot deel van de doctrine en de praktijk geen andere uitkomst dan dat het arrest van het Hof van Cassatie onverenigbaar zou zijn met de hogere, internationale rechtspraak van het Hof van Justitie.

210. Op de websites van fiscale advocatenkantoren was het volgende te lezen:

*“Het Europees Hof van Justitie zet de puntjes op de i”*⁴⁹⁸

*“De gevolgen van dit arrest reiken veel en veel verder dan de betrokken btw-naheffing. Dit arrest van het Hof van Justitie zal de rechtspraak verplichten de fiscale Antigoon-doctrine in grote mate te nuanceren.”*⁴⁹⁹

⁴⁹⁶ EHRM 6 oktober 2016, nr. 33696/11, *K.S. en M.S./Duitsland*.

⁴⁹⁷ Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N; HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, *WebMindLicenses Kft*.

⁴⁹⁸ X. “Gebruik onrechtmatig verkregen bewijs door fiscus onmogelijk”, www.dvplaw.com.

⁴⁹⁹ X., “Hof van Justitie roept Antigoondoctrine een halt toe!”, www.lauwers-seutin.be.

*“Elke schending van een grondrecht (...) moet leiden tot een wering uit de debatten van onrechtmatig verkregen of gebruikt bewijs. (...) In dergelijke situatie moet de Antigoon-rechtspraak terug worden opgeborgen. Het Hof van Cassatie zal zich moeten afstemmen op de uitspraak van het Hof van Justitie.”*⁵⁰⁰

*“Voormeld arrest van het Hof van Justitie vormt een sterk signaal voor de Belgische fiscus en bewijst dat de toepassing van de Antigoon-leer in fiscale zaken (en derhalve het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs) sterk moet worden genuanceerd.”*⁵⁰¹

211. Ook in de vakbladen wordt gesteld dat met het arrest van het Hof van Justitie een tweedracht is ontstaan.

“Met het arrest van het Europees Hof van Justitie ontstaat een (...) tweespalt. Enerzijds ziet het Hof van Cassatie geen graten in het gebruik van bewijs verkregen in schending met bepaalde grondrechten (daarin geruggesteund door rechtspraak van het EHRM). Anderzijds blijkt het Hof van Justitie, op basis van een absoluut respect voor de mensenrechten, er een heel verschillende visie op na te houden.

*(...) Het nieuwe arrest van het Hof van Justitie past o.i. in het kader van de strikte interpretatie van vóór het arrest van 2003 en weigert elke vorm van inbreuk op een grondrecht, waardoor een collusie met de Belgische Antigoon-rechtspraak onafwendbaar lijkt.”*⁵⁰²

GNEDASJ pakt het ietwat origineler aan en geeft zijn visie als volgt weer :

*“Het is spreekwoordelijk een Antwerpse Druon Antigoon-reus geworden (...). Het Hof van Justitie heeft met het hier besproken arrest dus de rol van de dappere Silvius Brabo overgenomen door de rechterhand van de Antigoon-reus af te hakken zodat die daarmee de schending van de grondrechten van de belastingplichtigen niet kan rechtvaardigen.”*⁵⁰³

Hij is er ten stelligste van overtuigd dat het Hof van Cassatie zijn rechtspraak gaat *“moeten aligneren aan die van het Hof van Justitie”* en heeft daarbij niet enkel de fiscale Antigoon-doctrine in gedachten.

KONING die allerminst is te vinden voor het arrest van 22 mei 2015, stelt het zo:

*“La transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone apparaît donc bel et bien contrecarrée par l’arrêt du 17 décembre 2015 de la Cour de justice de l’Union européenne, et nous ne sommes pas seul à le constater.”*⁵⁰⁴

⁵⁰⁰ J. LAMMENS, “Onrechtmatig verkregen en gebruikt bewijs: fiscaal dynamiet”, www.atern.io.

⁵⁰¹ X. “Gebruik onrechtmatig verkregen bewijs door fiscus onmogelijk”, www.dvplaw.com.

⁵⁰² Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”, *TFR* 2016, afl. 499, frnet.larcier.be, (356) 362.

⁵⁰³ S. GNEDASJ, “Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, (1) 3.

⁵⁰⁴ F. KONING, “La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d’Antigone”, *JT* 2017, afl. 4, (73) 83.

2.2 Enige nuance

212. Maar is al deze hardleerse kritiek wel zo terecht? Ondanks de algemene tendens om luidkeels te verkondigen dat het Hof van Cassatie noodgedwongen zal moeten terugkomen op zijn eerder ingenomen standpunt, verruimden enkelingen toch hun blik.⁵⁰⁵

Zij kwamen op basis van een grondige analyse van de tekst van het arrest tot de conclusie dat het omgekeerde wel eens waar kon zijn en de *WebMindLicenses*-uitspraak zelfs als een bevestiging van de rechtspraak van ons hoogste rechtscollege kan worden gelezen.

De opeenvolgende argumenten die zij naar aanvoeren om die conclusie te ondersteunen, verdienen wat meer aandacht.⁵⁰⁶

213. Het eerste argument dat tegen de meerderheid kan worden ingebracht, heeft betrekking op het toepassingsgebied van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. Het Handvest heeft immers slechts vat op die handelingen die door het recht van de Europese Unie worden beheerst.⁵⁰⁷

Het bereik van het Handvest van de Grondrechten mag ruim geïnterpreteerd worden, in die zin dat ook de nationale regelingen inzake het opleggen van belastingboeten en strafvervolging worden gevisieerd, maar niet zodanig ruim dat eender welke fiscale regeling op nationaal niveau eronder zou vallen. Wanneer een verband met de btw-regelgeving of de Europese douane-unie ontbreekt, kan bezwaarlijk nog gezegd worden dat de nationale fiscale regel kadert in het recht van de Europese Unie. (*supra*, 97)

Dit betekent dat de belastingplichtige onderworpen aan directe of gewestelijke belastingen zich niet op het Handvest van de Grondrechten kan beroepen. Uiteraard is het in voorkomend geval niet zo dat de burger in het kader van een andere belasting dan de btw niet de bijzondere bescherming van de grondrechten kan genieten. Hem vallen nog de grondrechten ontleend aan het EVRM ten deel. Het EVRM biedt immers een garantie ten aanzien van eender welk overheidsoptreden.⁵⁰⁸

⁵⁰⁵ S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, tfrnet.larcier.be, 471–474; Ph. DE VOS, D. VERBEKE, "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *TFR* 2016, afl. 499, tfrnet.larcier.be, (356) 361; I. DE TROYER, L. VANDENBERGHE, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *RW* 2015–2016, afl. 37, 1462–1466.

⁵⁰⁶ GNEDASJ tracht die argumenten betreffende de relativering vervolgens opnieuw te weerleggen, zie S. GNEDASJ, "Impact van het arrest *WebMindLicenses* op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek...", *AFT* 2017, afl. 8–9, 33–50.

⁵⁰⁷ S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, tfrnet.larcier.be, (471) 472; Ph. DE VOS, D. VERBEKE, "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *TFR* 2016, afl. 499, tfrnet.larcier.be, (356) 361.

⁵⁰⁸ Al moet gezegd zijn dat op dit principe uitzonderingen bestaan. Zo geniet de burger in een administratieve of gerechtelijke procedure met betrekking tot politieke rechten niet de bescherming ex artikel 6 EVRM.

Maar let op, het EVRM kan hier niet zonder meer worden beschouwd als een vervanger voor het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. Artikel 47 van het Handvest kent immers geen corresponderend recht in het EVRM. Artikel 13 EVRM is wel gelijksoortig, maar het kan niet dezelfde inhoud en draagwijdte worden toegekend als artikel 47 van het Handvest van de Grondrechten. Op grond van artikel 13 van het EVRM kan de belastingplichtige geen rechterlijke controle op de bewijsverkrijging eisen, want die bepaling beperkt zich tot het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie.⁵⁰⁹

Het heeft ook geen zin om met artikel 52, lid 3 van het Handvest van de Grondrechten van de EU te staan zwaaien. Dat artikel bepaalt dat aan de grondrechten in het kader van het recht van de Europese Unie dezelfde inhoud en reikwijdte moet worden toegekend als aan de corresponderende rechten in het EVRM. Maar wat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte betreft, blijkt dat niet het EVRM, doch het Handvest in de meest verregaande bescherming voorziet. En laat in de omgekeerde richting nu net geen gelijkaardige bepaling bestaan.⁵¹⁰

Indien men toch zou willen proberen de uitsluiting van het onrechtmatig bewijs te bekomen op basis van de schending van een fundamenteel recht uit het EVRM, mag men het standpunt van het EHRM terzake niet uit het oog verliezen.⁵¹¹ Het EHRM toont zich terughoudend op het gebied van de toelaatbaarheid van het bewijsmateriaal en erkent een ruime appreciatiebevoegdheid in hoofde van de nationale instanties. (*supra*, 91) Ten tweede zal de belastingplichtige zich maar succesvol op de schending van zijn recht op een eerlijk proces ex artikel 6 EVRM kunnen beroepen, wanneer in de feiten wordt vastgesteld dat zijn berechting in totaliteit genomen oneerlijk is verlopen én wanneer hem een administratieve sanctie met bestraffend karakter of een daadwerkelijke strafsanctie boven het hoofd hangt. (*supra*, 91)

Allereerst lijkt het bereik van de *WebMindLicenses*-uitspraak dus sterk te relativeren.⁵¹²

214. Ten tweede kan er op worden gewezen dat de bewijsuitsluiting als sanctie voor iedere overtreding van een grondrecht niet absoluut is.

Ook in het recht van de Europese Unie aanvaardt men immers beperkingen op de de door het Handvest van de Grondrechten gewaarborgde rechten en vrijheden.⁵¹³

Het inperken van een grondrecht is volgens het Europees Hof van Justitie mogelijk voor zover die beperkingen bij wet zijn vastgesteld en de wezenlijke inhoud van de rechten en vrijheden eerbiedigen, en mits ze conform het evenredigheidsbeginsel “*noodzakelijk zijn*

⁵⁰⁹ Bovendien bepaalt artikel 13 EVRM niet welk gevolg moet worden verbonden aan de overtreding ervan.

⁵¹⁰ S. DE RAEDT, “Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn”, *TFR* 2016, afl. 502, tfrnet.larcier.be, (471) 472.

⁵¹¹ *Ibid.*

⁵¹² *Ibid.*

⁵¹³ Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”, *TFR* 2016, afl. 499, tfrnet.larcier.be, (356) 361.

en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen."⁵¹⁴

215. Ten derde, geeft die beperkte draagwijdte van het Unierecht *in fiscalibus* niet *per se* aanleiding tot een conflict met het gelijkheidsbeginsel.

Immers, krachtens de rechtspraak van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015 wordt het gebruik van een bewijsmiddel dat werd verkregen in flagrante schending met de beginselen van behoorlijk bestuur, niet toegestaan. Het hoeft geen betoog dat de miskennis van een fundamenteel recht is te beschouwen als zo'n manifeste inbreuk op het behoorlijk bestuur.⁵¹⁵

Deze zienswijze openbaart dat de belastingplichtigen zich net zozeer met behulp van het nationaal recht kunnen wapenen tegen het onrechtmatig handelen van de fiscale administratie. Er bestaat dus geenszins een absolute noodzaak om zich te kunnen beroepen op de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Eveneens betekent het dat de rechtspraak van het Hof van Justitie correspondeert met de rechtspraak van het Belgische Hof van Cassatie en de twee, wat een schending van fundamentele rechten betreft, *de facto* helemaal niet onverenigbaar zijn.

Vervolgens, heeft die redenering tot gevolg dat de discussie zich verplaatst naar de vraag *wanneer* er sprake is van een grondrecht. Want, zo stelt DE RAEDT, het voorgaande toont aan dat een schending van de grondrechten in ieder geval zal leiden tot de uitsluiting van het op onrechtmatige wijze bekomen bewijsmateriaal.⁵¹⁶

In de veronderstelling dat de meest waarschijnlijk schending van een grondrecht bij de uitvoering van een fiscale onderzoeksmaatregel de een miskennis van het recht op privéleven is, tracht DE RAEDT vervolgens te achterhalen wanneer sprake is van een onaanvaardbare inmenging in het privéleven.

Ze brengt onder de aandacht dat een onderzoekshandeling ten aanzien van een natuurlijke persoon al snel een inbreuk op het privéleven kan vormen, maar dit geenszins het geval is voor rechtspersonen. Rechtspersonen genieten krachtens de rechtspraak van het EHRM slechts bescherming van hun 'privéleven' voor wat betreft de beroepslokalen en de correspondentie.⁵¹⁷

Eens vast staat dat een inbreuk werd gepleegd op het privéleven, betekent dit vervolgens ook niet meteen dat er sprake is van het schenden van een grondrecht. Overeenkomstig artikel 8, § 2 EVRM is immers pas sprake van een verboden inmenging in het privéleven

⁵¹⁴ Zie HvJ, 17 december 2015, nr. C-419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft., overw.69.

⁵¹⁵ S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, tfrnet.larcier.be, (471) 472-473.

⁵¹⁶ *Ibid.*, 473.

⁵¹⁷ EHRM 28 juni 2007, nr. 62540/00, Association for European Integration and Human Rights en Ekimdzhiev/Bulgarije; EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97, Stes Colas Est/Frankrijk; EHRM 16 oktober 2007, nr. 74336/01, Wieser en Bicos Beteiligungen GMBH/Oostenrijk.

wanneer ofwel geen wettelijke basis bestaat voor die inbreuk, ofwel geen legitiem doel wordt nagestreefd bij het begaan van de inbreuk, ofwel die inbreuk onevenredig is met het legitiem doel ervan. Het wordt dus moeilijk om te besluiten tot de schending van het fundamenteel recht op privéleven, want het inzamelen van informatie voor belastingdoeleinden wordt wel degelijk erkend als legitieme doelstelling.⁵¹⁸

216. Aansluitend daarbij, bestaat een vierde punt erin dat het een misvatting is om aan te nemen dat iedere wetsovertreding die wordt begaan bij de uitvoering van een onderzoeksmaatregel tegelijk een schending van een grondrecht zou impliceren.⁵¹⁹

Wanneer de rechter wordt geconfronteerd met de overtreding van een wetsbepaling die geen verband houdt met een grondrecht, bestaat dientengevolge geen enkele reden om de *Antigoon*-rechtspraak van het Hof van Cassatie terzijde te schuiven.

Ook op dit vlak moet de draagwijdte van het *WebMindLicenses*-arrest gerelativeerd worden, ofschoon sommigen er ten stelligste van overtuigd lijken te zijn dat de rechtspraak van het Hof van Justitie de *Antigoon*-leer in zijn geheel de das omdoet.

217. Ten vijfde is het naar de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie mogelijk om de grondrechten van de belastingplichtige te beperken, bijvoorbeeld door het opleggen van formele verplichtingen, wanneer die beperkingen de evenredigheidstoets doorstaan.

Het is bijgevolg eerder onwaarschijnlijk dat het Hof van Justitie diezelfde evenredigheidstoets niet zou toepassen, wanneer blijkt dat de fiscale administratie een formele verplichting heeft overtreden. Ook is de kans eerder klein dat het Hof van Justitie in dergelijke situatie de absolute bewijsuitsluiting zou volhouden, omdat het zich dan lijnrecht tegenover het EHRM zou positioneren.⁵²⁰

218. Als laatste wordt ook nog een inhoudelijke argument genoemd.

Wanneer het Hof van Justitie vereist dat de belastingplichtige over de mogelijkheid moet beschikken om de regelmatigheid van de bewijsgaring aan rechterlijke toetsing te onderwerpen, sluit die voorwaarde volledig aan bij de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Immers, om gebruik te maken van het bewijs, mag het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces niet geschonden zijn.⁵²¹

⁵¹⁸ S. DE RAEDT, "Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn", *TFR* 2016, afl. 502, tfrnet.larcier.be, (471) 473.

⁵¹⁹ *Ibid.*; I. DE TROYER, L. VANDENBERGHE, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *RW* 2015–2016, afl. 37, (1462) 1464.

⁵²⁰ I. DE TROYER, L. VANDENBERGHE, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *RW* 2015–2016, afl. 37, (1462) 1464.

⁵²¹ *Ibid.*

2.3 De volharding in de rechtspraak

2.3.1 Relativering door het Hof van Cassatie

219. Op 28 februari 2017 wijst de Nederlandstalige afdeling van de correctionele kamer van het Hof een uitspraak inzake de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in een fiscale strafzaak, onder meer in het licht van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie.⁵²²

220. Concreet werd cassatieberoep aangetekend tegen een arrest van het hof van beroep te Gent dat besluit tot schending van het fundamenteel recht van de beklaagde op privacy, maar niettemin tot de slotsom komt dat het tengevolge daarvan onrechtmatig bekomen bewijs niet uit de debatten geweerd moet worden.⁵²³

De feiten gaan als volgt.

Een natuurlijke persoon ontvreemde aan een Liechtensteinse bank gegevens uit een aanzienlijk aantal buitenlandse klantendossiers. De Belgische BBI kreeg de gestolen stukken toegezonden door de Duitse overheid, die zelf een smak geld had betaald om ze in handen te krijgen. De Belgische overheidsdiensten beslisten de bancaire en financiële informatie in overweging te nemen en strafrechtelijk onderzoek naar fiscale fraude op te starten.

Op zichzelf worden de omstreden stukken door het parket niet voorgelegd als bewijs in rechte. Dit doet het hof van beroep Gent besluiten dat de stukken niet te beschouwen zijn als strafrechtelijk bewijsmateriaal⁵²⁴, maar als inlichtingen die hebben gediend als basis voor het opstarten van een strafrechtelijk onderzoek.

Het hof vervolgt met het oordeel dat de stukken in het kader van de vaststelling van de belastingschuld, wel als bewijsstukken te beschouwen zouden zijn. Het Hof erkent dat een inbreuk werd gepleegd op het recht op privéleven van de vermeende fraudeurs en het dus gaat om onrechtmatig verkregen bewijselementen, afkomstig van een derde. Maar bij toepassing van de *Antigoon*-test komt het Gentse hof vervolgens tot de conclusie dat die onrechtmatigheid in de concrete zaak niet kan opwegen tegen de grootschalige fraude die erdoor werd blootgelegd.

De beklaagden stellen cassatieberoep in tegen de beslissing van het hof van beroep te Gent, omdat zij menen dat de Gentse rechter niet rechtsgeldig heeft geoordeeld dat de strafvordering ontvankelijk is, hoewel de artikelen 6 en 8 EVRM en artikel 7 Handvest van de Grondrechten zijn geschonden. Evenmin achten zij de beslissing naar recht

⁵²² Cass. 28 februari 2017, AR P.16.0261.N. Zie ook *supra*, 33.

⁵²³ Gent 3 februari 2016, nr. C/183/201.

⁵²⁴ Wat weinig zinvol zou zijn, want louter bancaire informatie bewijst niet het bestaan van een fiscaal misdrijf.

verantwoord waar die vervolgens stelt dat de verkregen inlichtingen bij toepassing van *Antigoon* niet uit het dossier moeten worden geweerd.

221. Het Hof van Cassatie bevestigt het oordeel van het de rechters van het hof van beroep dat in de fiscale context de *Antigoon*-doctrine moet worden toegepast, maar het in de strafzaak slechts kan gaan over inlichtingen en diensgevolge de *Antigoon*-test hier niet toepasselijk is.⁵²⁵

Dit betekent niet dat in dossiers inzake grootschalige fraude eender welk grondrecht zonder gevolg kan worden geschonden. Het Hof van Cassatie benadrukt in zijn arrest:

*“Dit ontslaat evenwel de rechter die vaststelt dat dergelijke inlichtingen onrechtmatig werden verkregen, niet van de verplichting na te gaan of het gebruik van die inlichtingen met dat doel het recht van de partijen op een eerlijk proces niet aantast, waarbij het eerlijk proces in zijn geheel moet worden beschouwd.”*⁵²⁶

222. Vervolgens beantwoordt het Hof van Cassatie de opgeworpen schending van artikel 7 van het Handvest van de Grondrechten.

Artikel 51 van het Handvest van de Grondrechten doet het Hof van Cassatie echter meteen besluiten dat *in casu* onmogelijk een beroep kan worden gedaan op de rechtsbescherming van het Handvest van de Grondrechten.

*“Krachtens artikel 51 Handvest Grondrechten Europese Unie zijn de bepalingen van dit handvest gericht tot de Lidstaten uitsluitend van toepassing wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Bijgevolg geldt de verplichting om de grondrechten te eerbiedigen zoals ze in het kader van het Handvest Grondrechten Europese Unie zijn omschreven, enkel indien de lidstaten het communautair recht toepassen.”*⁵²⁷

223. Ten slotte formuleert het Hof van Cassatie een antwoord op de bewering dat het arrest van het hof van beroep de artikelen 6 en 8 van het EVRM schendt.

*“Uit de artikelen 6 en 8 EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, volgt niet dat inlichtingen die werden verkregen met miskenning van het recht op privacy nooit in aanmerking mogen worden genomen. Een miskenning van het recht op privacy doet immers het recht op een eerlijk proces niet noodzakelijk teniet. Het staat aan de rechter te oordelen of de miskenning van het recht op privacy in het licht van de gehele procedure heeft geleid tot de miskenning van het recht op een eerlijk proces.”*⁵²⁸

224. Het Hof van Cassatie lijkt met deze uitspraak de impact van het arrest *WebMindLicenses*, te relativiseren, net als enkele auteurs dat al deden. (*supra*, 115 e.v.)

⁵²⁵ Cass. 28 februari 2017, AR P.16.0261.N, overw. 5.

⁵²⁶ *Ibid.*, overw. 7.

⁵²⁷ *Ibid.*, overw. 11–12.

⁵²⁸ *Ibid.*, overw. 14.

2.3.2 Een vernieuwde *Antigoon*-toets

225. Het Antwerpse hof van beroep kreeg een zaak voorgeschiedt waarbij de fiscale administratie bewust een bankonderzoek had bevolen op grond van artikel 62*bis* WBTW en niet op basis van artikel 318 WIB92, opdat de strengere voorwaarden van het WIB92 niet vervuld zouden moeten worden.⁵²⁹ De verzamelde inlichtingen kunnen nadien immers toch aan de ambtenaren van de directe belastingen toekomen, door toepassing te maken van de artikelen 335 en 336 WIB92 inzake de uitwisseling van informatie tussen de verschillende administraties. Hoewel het naar aanleiding van dit zeer beknopt feitenrelaas lijkt alsof de fiscale administratie zich hier heeft bezondigd aan machtsafwendings, geeft het hof van beroep de belastingplichtige over heel de lijn ongelijk.

226. Het hof te Antwerpen motiveert die beslissing in het arrest van 14 juni 2016 als volgt.

227. Allereerst verwijst het hof van beroep naar het *WebMindLicenses*-arrest van het Hof van Justitie en stelt het zich de vraag of er *in casu* sprake is van de schending van een grondrecht.

Het Hof meent dat de wettelijke grondslag op basis waarvan de fiscale administratie de bankgegevens heeft ingewonnen voldoende duidelijk, toegankelijk en voorzienbaar is en het feit dat het bankonderzoek in de btw-wetgeving met minder waarborgen is omkleed dan in de inkomstenbelasting, daarop geen invloed heeft.

Daarenboven brengt het hof van beroep in herinnering dat de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking een door het recht van de Unie erkend doel van algemeen belang is, wat betekent dat een aantasting van de grondrechten in het licht van deze doelstelling aanvaard kan worden.

Het Antwerpse hof oordeelt dat het bankonderzoek noodzakelijk en gerechtvaardigd was in het licht van de onderzochte feiten. Om die redenen meent het hof van beroep dat niet kan worden besloten tot de schending van een grondrecht.

228. Het hof van beroep laat het niet bij een verwijzing naar de rechtspraak van het Hof van Justitie, maar betreft vervolgens ook de rechtspraak van het EHRM in zijn oordeel. Immers, voor de toelaatbaarheid van het bewijs in geschillen met betrekking tot directe belastingen kan men niet terugvallen op het recht van de Europese Unie, maar moet men zich baseren op het EVRM. Het Antwerpse hof verwijst vervolgens naar de vaste rechtspraak van het EHRM die inhoudt dat het aan de nationale rechter toekomt om de toelaatbaarheid van het bewijs te beoordelen. Die rechtspraak impliceert volgens het hof

⁵²⁹ Antwerpen 14 juni 2016, 2014/AR/2248.

van beroep dat een nationale regeling die onrechtmatig verkregen bewijs niet te allen tijde uit de debatten weert, door het EHRM wordt aanvaard.⁵³⁰

229. Ten slotte past het Antwerpse hof de nationale *Antigoon*-test toe. Concreet komt het hof van beroep tot de bevinding dat noch de beginselen van behoorlijk bestuur, noch het recht op een eerlijk proces worden miskend. Bij deze beslissing vestigt het hof van beroep de aandacht op de omvang van de ontdoken belasting, welke opweegt tegen de onrechtmatigheid die de fiscale ambtenaren hebben begaan.

Dit arrest combineert de internationale rechtspraak met de nationale en komt zo tot een geraffineerde Antigoon-toets.

230. DE VOS en VERBEKE leiden uit dit arrest een vernieuwde *modus operandi* af:

“i. Omdat het Handvest van de Europese Unie enkel bescherming biedt in de gevallen die beheerst worden door het Unierecht, moet eerst worden onderzocht of het geschil belastingen betreft die door de EU-wetgeving worden beheerst (btw, douane en accijnzen, moeder-dochterrichtlijn, ...). Voor de inkomstenbelastingen kan een belastingplichtige, bij gebrek aan EU-harmonisatie op dat gebied, zich dus niet beroepen op de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie.

ii. In een tweede beweging moet worden gecontroleerd of bij de bewijsgaring geen door het Unierecht gewaarborgd grondrecht geschonden is. Indien dat het geval is, moet de rechter de fiscale beslissing vernietigen als die (louter) daarop gesteund is. Daarbij mag natuurlijk niet uit het oog worden verloren dat het vaststaande rechtspraak is van het Hof van Justitie dat, mits inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, bepaalde (wettelijke) beperkingen kunnen worden gesteld aan de grondrechten.

iii. Als er geen schending van een grondrecht voorligt (of als een schending door de beugel kan op basis van het proportionaliteitsbeginsel), moet de bewijswaarde van het onregelmatig verkregen bewijsmateriaal ten slotte worden afgetoetst aan de klassieke Antigoon-criteria. Aangezien de Antigoondoctrine in grote mate een concrete feitelijke (belangen)afweging impliceert, beschikt de bodemrechter terzake over een aanzienlijke appreciatiebevoegdheid.”⁵³¹

DE VOS en VERBEKE illustreren hun verfijnde test in een voorbeeld met betrekking tot de fiscale visitatie. “Stel bijvoorbeeld dat de BBI, in het kader van een controle ter plaatse, op indiscriminatoire wijze kopieën zou maken van alle documenten die zij op het computernetwerk aantreft. Als op voorhand aannemelijk is dat tussen de gekopieerde bestanden ook private documenten zitten, zou men op basis van de vernieuwde toets

⁵³⁰ Opmerking: ondertussen kan dit standpunt nog meer kracht worden bijgezet tengevolge van het arrest Kalnéniené. (EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België)

⁵³¹ Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, (4) 6–7.

kunnen concluderen dat er een schending is van het grondrecht van zodra de visitatie de noodzakelijkheidstoets niet doorstaat.

*O.i. voldoet een volledige kopienam, waarbij de fiscus zich geen enkele moeite troost om het recht op privacy van de belastingplichtige te eerbiedigen, niet aan de proportionaliteitstoets. De controle zou o.i. de toets wel kunnen doorstaan als de fiscus de nood voor het onderzoek voldoende kan onderbouwen én daarbij voldoende omzichtig te werk gaat.”*⁵³²

2.4 Slotsom

231. Volgens het arrest *WebMindLicenses* van het Hof van Justitie hoort het onrechtmatig bewijs uitgesloten en de administratieve beslissing nietig verklaard te worden:

- wanneer de rechten van verdediging van de belastingplichtige niet werden gerespecteerd, doordat hij geen toegang werd verleend tot de bewijsstukken en evenmin werd gehoord
- wanneer een bepaling van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie werd geschonden
- wanneer geen rechterlijke controle wordt uitgeoefend op de rechtmatigheid van de bewijsstukken

232. Voor zover die rechtspraak toegepast kan worden in het Belgisch fiscaal recht, met name in geval van onrechtmatigheden begaan in het kader van een btw-onderzoek of in de context van de douanerechten, lijkt deze niet compleet het tegenovergestelde van de fiscale *Antigoon*-rechtspraak tot stand te brengen.

Toepassing van de *Antigoon*-toets ontwikkeld door het Hof van Cassatie op 22 mei 2015 omsluit net dat rechterlijke controle op het gebruik en de rechtmatigheid van het bewijs wordt uitgeoefend.

Indien het Handvest van de Grondrechten door de fiscale administratie wordt miskend, impliceert dit tegelijk een meer dan duidelijke miskenning van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur die de overheid te allen tijde moet naleven, opdat alle rechten van de burger gevrijwaard zouden zijn.

En het eerste *WebMindLicenses*-criterium vindt zijn evenbeeld in het twee van de drie *Antigoon*-toepassingen. Zowel het recht op een eerlijk proces als de algemene beginselen van behoorlijk bestuur verlangen dat de rechten van verdediging worden gerespecteerd.

⁵³² Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, (4) 6–7.

233. Een mooi bewijs dat de twee wel degelijk samen gaan wordt ook geleverd door het Antwerpse Hof van beroep. (*supra*, 121–122)

De beslissing van het Hof van Beroep om de fiscale *Antigoon*-test te verbinden met de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie en met de grondrechten gewaarborgd door het EVRM, kan als voorbeeld fungeren voor de latere rechtspraak.

Besluit

In wat voorafging werd de evolutie van de strafrechtelijke *Antigoon*-rechtspraak van het prille beginstadium tot aan de vooravond van de fiscale variant doorgenomen. De polemiek over de rol die *Antigoon* in het fiscaal recht moet worden toebedeeld, zowel voorafgaandelijk als na de gevierde, doch ook notoire kentering in de rechtspraak van het Hof van Cassatie, werd omstandig toegelicht. Ook het mijlpaalarrest zelf werd uitvoerig behandeld. Daaraan gekoppeld werd gekeken naar de navolging die het arrest intussen in de lagere rechtspraak heeft gekregen, alsook naar de hernieuwde toepassing door het hoogste rechtscollege zelf. Ten slotte werd de behandeling van het onrechtmatig verkregen bewijs vanuit een ruimer, internationaal oogpunt benaderd.

Dit stelt ons ten langen leste in staat een voorlopig besluit te formuleren met betrekking tot de toekomst van de fiscale *Antigoon*-doctrine. Voorlopig, want het laatste woord is over dit onderwerp ongetwijfeld nog niet geschreven.

De fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg, van de hoven van beroep en finaal ook die van het Hof van Cassatie zijn de eindredacteuren van het verhaal. Het is immers de praktijk die moet uitwijzen wat onder de algemene bewoordingen van de *Antigoon*-test in *fiscalibus* is toegelaten en wat zelfs dan onaanvaardbaar is.

Over de twee uitersten, zijnde flagrante schendingen van de grondwettelijke en internationaal gewaarborgde fundamentele rechten van de belastingplichtige enerzijds en minieme overtredingen van louter formele voorwaarden die geen enkele weerslag hebben op de belangen van de belastingplichtige anderzijds, kan de rechtsleer een accurate uitspraak doen. Maar voor al het overige, blijft de macht van de rechtsgeleerden beperkt tot pennenstrijd op basis van speculatie.

Dit gezegd zijnde, kan een finale conclusie met betrekking tot het vermoedelijke lot van *Antigoon* in het fiscaal recht worden geformuleerd. (Of dit besluit een kortstondig, dan wel een duurzaam karakter kan worden toegeschreven, zal de toekomstige rechtspraak uitwijzen.)

Mijns inziens staan de rechtscolleges op eender welk niveau heden ten dage open voor een evenwichtsoefening bepaald door het proportionaliteitsbeginsel. Zowel de rechtbanken als de nationale en internationale hoven wegen de individuele rechten van de belastingplichtige af ten opzichte van het algemeen belang bij fiscale fraudebestrijding. Daarover zal het immers meestal gaan, wanneer discussie bestaat over de bewijsgeving in een fiscaal controle-onderzoek. Indien de fiscale administratie naar aanleiding van een controle van de aangifte slechts een geringe aanpassing aan het bedrag van de verschuldigde belasting doet, heeft de belastingplichtige er veelal geen baat bij de beslissing van de fiscus aan te vechten. Slechts wanneer systematisch of een merkelijk bedrag aan belasting ten onrechte niet werd betaald, loont het voor de belastingplichtige

de moeite op zoek te gaan naar procedurefouten die de vernietiging van de aanslag zouden kunnen betekenen.

De supranationale rechtspraak van het Europees Hof van Justitie sluit volgens mij het voortbestaan van het principe dat onrechtmatig verkregen bewijs in de regel dienstig is en slechts bij wijze van uitzondering nietig moet worden verklaard, niet uit. Naar mijn mening hebben de argumenten van de auteurs *contra* de verenigbaarheid van de *Antigoon*-rechtspraak met de internationale grondrechten minder overredingskracht dan de argumenten van de auteurs die menen dat geen tegenstrijdigheid bestaat.

De rechtspraak van het hof van beroep te Antwerpen *de dato* 14 juni 2016 kan evenwel aangemoedigd worden. In de vernieuwde toets die het Antwerpse hof in zijn uitspraak hanteert, vult het hof de *Antigoon*-criteria aan met een beoordeling in het licht van het EVRM, alsook met betrekking tot het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, mits dat uitwerking heeft.

Met deze verfijnde toets reikt het hof van beroep te Antwerpen een totaaloplossing aan, waarin elk een stuk van zijn gelijk ziet terugkomen. Daarnaast impliceert deze rechtspraak een omstandige motivering, wat een efficiënte rechtsbedeling ten goede kan komen. Lijkt de rechter in zijn beoordeling onder de 'klassieke' *Antigoon*-toets de aan het internationaal recht ontleende grondrechten over het hoofd te zien, zal de belastingsplichtige zijn zaak immers sneller ook in tweede aanleg beslecht willen zien.

Aan het argument dat de rechtszekerheid in het gedrang wordt gebracht, kan evenwel geen afbreuk worden gedaan. Het komt mij om die reden als zeer dienstbaar voor, mocht de wetgever ingrijpen. Het bestaan van wettelijke regels maakt dat de ambtenaar minder snel in de verleiding zal komen de grenzen van het toelaatbare af te tasten, zorgt voor een meer efficiënte rechtshandhaving en maakt een einde aan oeverloze discussie over het al dan niet gerechtigd bestaan van het *Antigoon*-principe.

Een eerste, eerder praktische oplossing kan erin bestaan dat hij aan de primordiale procedureregels een sanctie wegens niet-naleving koppelt. Zo geeft de wetgever te kennen wat als essentieel en wat eerder van bijkomstig belang wordt beschouwd.

Anderzijds zou het leerzaam zijn mocht de wetgever in de fiscale wetgeving een bepaling naar het voorbeeld van artikel 32 V.T.Sv. voorzien. Op die manier kan de rechter de *Antigoon*-doctrine kracht bijzetten en van de gelegenheid gebruik maken om uitsluitel te bieden over de vraag of de schending van grondrechten in alle omstandigheden is te beschouwen als een uiting van onbehoorlijk bestuur.

Ten derde zou de wetgever de kans kunnen aangrijpen om een *allround*-zuiveringsprocedure te ontwikkelen naar het voorbeeld van het hoger vermelde arrest van het hof van beroep te Antwerpen. In voorkomend geval kan de wetgever duidelijkheid scheppen omtrent de uiterste limieten van de *Antigoon*-leer en krijgen de volksvertegenwoordigers de mogelijkheid hun zegje te doen.

Tot die tijd zullen we in het achterhoofd moeten houden dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie nog geen statisch gegeven is en in de loop der jaren verder zal evolueren.

Het komt me overigens voor dat het lot van het onrechtmatig verkregen bewijs nooit in een onveranderelijk rechtsprincipe zal eindigen. Het huidige leerstuk beoogt het openbare orde-karakter van het fiscaal recht te temperen. De ‘openbare orde’ is een moeilijk te definiëren begrip, net omdat het zich aanpast aan de opvattingen die in de samenleving circuleren. Net zozeer zal *Antigoon* de maatschappelijke evoluties volgen.

Uiteindelijk komt *Antigoon* in al zijn mogelijke verschijningsvormen neer op de zoektocht naar een gulden middenweg, want waarover geen twijfel bestaat is het volgende:

“Twee gevaarlijke uitersten: de rede uitsluiten, alleen de rede erkennen.” ⁵³³

⁵³³ Blaise Pascal, Frans wis- en natuurkundige en filosoof 1623–1662.

Bibliografie

WETGEVING

Internationaalrechtelijke normen

Verdrag 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden

Internationaal verdrag 19 december 1966 inzake burgerrechten en politieke rechten

Europeesrechtelijke normen

Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, *P.B.C.364* 18 december 2000, 1–22.

Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen, *PB.L.366* 27 december 1977, 001–0020.

Wetten en wetboeken

De gecoördineerde grondwet, *BS* 17 februari 1994, 4054.

Wet van 5 augustus 1992 op het politieambt, *BS* 22 december 1992, 27124.

Wet 24 oktober 2013 tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van straffordering wat betreft de nietigheden, *BS* 12 november 2013, 84999.

Burgerlijk Wetboek, www.belgielex.be.

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, www.fisconetplus.be.

Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992, www.fisconetplus.be.

Koninklijke besluiten

Ministerieel besluit van 23 juli 1997 tot oprichting van een Centrale Eenheid voor de internationale administratieve samenwerking bij de Administratie van de BTW, registratie en domeinen, *BS* 14 oktober 1997, 27013–27014.

Administratieve beslissingen

Instructie btw nr. 1 van 11 februari 1999, E.T. 933.42.

Vorbereidende documenten

Advies Hof van Cassatie, *Parl.St.* Senaat 2012–2013, nr. 5–1924/3, 15–19.

Beleidsplan Fiscale Fraudebestrijding, 4 december 2015, <http://www.vanoverveldt.belgium.be/nl/beleidsplan-fiscale-fraudebestrijding>.

Plan ter Bestrijding van de Fiscale Fraude, december 2015, [www.vanoverveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan ter bestrijding van de fiscale fraude_2015.pdf](http://www.vanoverveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan%20ter%20bestrijding%20van%20de%20fiscale%20fraude_2015.pdf), 77 p.

Wetsvoorstel betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken (R. DESEYN, E. VAN ROMPUY, S. VERHERSTRATEN), *Parl.St.* Kamer 2015–2016, DOC 54 1561/001.

Vragen en antwoorden

Vr. en Antw. Kamer 1999–2000, 4 november 1999, nr. 41, 4824–4826 (Vr. nr. 110 M. HENDRICKX).

Hand. Kamer 2014–2015, 11 juni 2015, nr. CRIV 54 PLEN 051, 30–33 (Vr. nr. P0588 V. WOUTERS en nr. P0589 R. DESEYN).

RECHTSPRAAK

Internationaal

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

EHRM 7 december 1982, Hardy–Spirlet/België, aangehaald in H. VANDEBERGH, “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon–doctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, (897) 901–902.

EHRM 27 juli 1987, nr. 8562/79, Feldbrugge/Nederland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 12 juli 1988, nr. 10862/84, Schenk/Zwitserland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 9 juni 1988, nr. 44/1997/828/1034, Teixeira de Castro/Portugal, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, Funke/Frankrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 9 december 1994, nr. 19005/91 / nr. 19006/91, Schouten en Meldrum/Nederland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, Saunders/Verenigd Koninkrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 22 mei 1998, nr. 81/1997/865/1076, Hozee/Nederland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, Khan/Verenigd Koninkrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, J.B./Zwitserland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97, Stes Colas Est/Frankrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, Allan/Verenigd Koninkrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 11 juli 2006, nr. 54810/00, Jalloh/Duitsland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 1 maart 2007, nr. 5935/02, Heglas/Tsjechische Republiek, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 28 juni 2007, nr. 62540/00, Association for European Integration and Human Rights en Ekimdzhiev/Bulgarije, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 16 oktober 2007, nr. 74336/01, Wieser en Bicos Beteiligungen GMBH/Oostenrijk, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 27 november 2008, nr. 36391/02, Salduz/Turkije, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 10 maart 2009, nr. 4378/02, Bykov/Rusland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 28 juli 2009, nr. 1874/05, Lee Davies/België, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 1 juni 2010, nr. 22978/05, Gäfgen/Duitsland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, Chambaz/Zwitserland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 6 oktober 2016, nr. 33696/11, K.S. en M.S./Duitsland, www.hudoc.echr.coe.int.

EHRM 31 januari 2017, nr. 40233/07, Kalnéniené/België, www.hudoc.echr.coe.int.

Europees Hof van Justitie

HvJ, 17 december 2015, nr. C–419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft.

HvJ, 17 december 2015, nr. C–419/4, ECLI:EU:C:2015:832, WebMindLicenses Kft., conclusie M. WATHELET, ECLI:EU:C:2015:606.

Nationaal

Grondwettelijk Hof

GwH 22 december 2010, nr. 158/2010, AR 4888, www.const-court.be.

Hof van Cassatie

Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233.

Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 67.

Cass. 24 mei 1948, *Pas.* 1948, I, 334–335.

Cass. 2 september 1948, *Pas.* 1948, I, 488.

Cass. 2 mei 1960, *Arr.Cass.* 1960, 784.

Cass. 29 oktober 1962, *RW* 1963–64, 815–818.

Cass. 6 november 1978, *Pas.* 1979, 281–283.

Cass. 13 mei 1986, AR 9136, *Arr.Cass.* 1985–1986, 1230–1234.

Cass. 10 mei 1989, *Arr.Cass.* 1988–1989, 1053–1055.

Cass. 17 januari 1990, AR 7831, *Arr.Cass.* 1989–1990, 655–656.

Cass. 5 oktober 1990, AR F.1818.N., *Arr.Cass.* 1990–1991, 134–139, concl. D’HOORE.

Cass. 17 april 1991, AR 8761, *Rev.Dr.Pén.* 1924, 94–104.

Cass. 27 maart 1992, AR 6891, *Pas.* 1992, 680–682.

Cass. 25 januari 1993, AR F.1200.F, *Arr.Cass.* 1993, 106.

Cass. 23 april 1993, AR F.1957.N, www.juridat.be.

Cass. 4 januari 1994, AR 6388, *Arr.Cass.* 1994, 1–6, concl. DU JARDIN.

Cass. 30 mei 1995, AR P.93.946.N, *Arr.Cass.* 1995, 540–545, concl. GOEMINNE.

Cass. 13 februari 1997, AR F.96.0047.F, *Arr.Cass.* 1997, 212–214.

Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N, *Arr.Cass.* 1997, 1307

Cass. 9 december 1997, AR P.97.132.N, *RW* 1997–1998, afl 40, 1441.

Cass. 11 mei 1998, AR F.97.0075.F, *Arr.Cass.* 1998, 517–520.

Cass. 13 januari 1998, AR P.97.1534.N, *Arr.Cass.* 1998, 65.

Cass. 13 januari 1999, AR P.98.0412.F, *P&B* 1999, 323–329.

Cass. 6 november 2000, AR F.99.0108.F, *Arr.Cass.* 2000, 1717–1724.

Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F/P.00.1353.F/P.00.1363.F, *Rev.dr.Pén.* 2001, 875–896.

Cass. 23 april 2002, AR P.01.0277.N, *Arr.Cass.* 2002, 1095–1099.

Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, 1862–1868, concl. DE SWAEF.

Cass. 23 maart 2004, AR P.04.0012.N, *Arr.Cass.* 2004, 518–520.

Cass. 12 mei 2004, AR P.04.0572.F., *Arr.Cass.* 2004, 836–838.

Cass. 9 juni 2004, AR P.04.0603.F, *Arr.Cass.* 2004, 1028–1031.

Cass. 16 november 2004, AR P.04.0644.N, *Arr.Cass.* 2004, 1829–1835, concl. P. DUINSLAEGER.

Cass. 16 november 2004, AR P.04.1127.N, *Arr.Cass.* 2004, 1835–1841, concl. P. DUINSLAEGER.

Cass. 21 januari 2005, AR C.02.0572.N, *Arr.Cass.* 2005, 159–165, concl. D. THIJS.

Cass. 17 februari 2005, AR F.04.0010.F, *Arr.Cass.* 2005, 401–404.

Cass. 2 maart 2005, AR P.04.1644.F, *Arr.Cass.* 2005, 506–519, concl. D. VANDERMEERSCH.

Cass. 25 mei 2005, AR P.05.0672.F, *Arr.Cass.* 2005, 1116–1119.

Cass. 12 oktober 2005, AR P.05.0119.F, *Arr.Cass.* 2005, 1903–1905, en www.juridat.be.

Cass. 19 oktober 2005, P.05.1128.F, *Arr.Cass.* 2005, 1985–1993, concl. D. VANDERMEERSCH.

Cass. 8 november 2005, AR P.05.1106.N, *Arr.Cass.* 2005, 2175–2178.

Cass. 15 november 2005, AR P.05.1275.N, *Arr.Cass.* 2005, 2246–2248.

Cass. 31 oktober 2006, AR P.06.1016.N, *Arr.Cass.* 2006, 2201–2206.

Cass. 17 november 2006, AR P.04.0015.N, *Arr.Cass.* 2006, 2345–2355, concl. D. THIJS.

Cass. 20 november 2006, AR F.05.0059.F, *Arr.Cass.* 2006, 2371–2375.

Cass. 21 november 2006, AR P.06.0806.N, *Arr.Cass.* 2006, 2383–2386.

Cass. 15 maart 2007, AR F.06.0045.F, *Arr.Cass.* 2007, 594–596.

Cass. 4 december 2007, AR P.07.1302.N, *Arr.Cass.* 2007, 2388–2391.

Cass. 2 april 2008, AR P.07.1744.F, *Arr.Cass.* 2008, 831–835.

Cass. 10 maart 2008, AR S.07.0073.N, *Arr.Cass.* 2008, 678–686.

Cass. 11 maart 2008, AR P.07.1878.N, *Arr.Cass.* 2008, 694–695.

Cass. 30 mei 2008, AR F.06.0083.F, *Arr.Cass.* 2008, 1402–1407.

Cass. 12 september 2008, AR F.07.0013.N, *Arr.Cass.* 2008, 1931–1933.

Cass. 10 november 2008, AR S.06.0029.F, *Arr.Cass.* 2008, 2576–2582.

Cass. 23 september 2008, AR P.08.0519.N, *T.Strafr.* 2009, afl. 3, 153–158, noot F. SCHUERMANS.

Cass. 26 november 2008, AR P.08.1299.F, *Arr.Cass.* 2008, 2730–2733.

Cass. 10 december 2009, AR F.08.0038.N, *Arr.Cass.* 2009, 2970–2985, concl. D. THIJS.

Cass. 18 december 2009, AR F.08.0056.F, *Arr.Cass.* 2009, 3083–3089.

Cass. 15 december 2010, AR P.10.0914.F, *Arr.Cass.* 2010, 3034–3037, en www.juridat.be.

Cass. 26 januari 2011, AR P.10.1321.F, *Arr.Cass.* 2011, 319–321.

Cass. 31 mei 2011, AR P.10.2037.F, *Arr.Cass.* 2011, 1455–1457.

Cass. 29 november 2011, AR P.10.1766.N, *Arr.Cass.* 2011, 2444–2494, concl. M. TIMPERMAN.

Cass. 3 oktober 2012, AR P.012.0709.F, *Arr.Cass.* 2012, 2096–2099.

Cass. 24 april 2013, AR P.12.1919.F, *Arr.Cass.* 2013, 974–979.

Cass. 28 mei 2013, AR P.13.0066.N, *Arr.Cass.* 2013, 1311–1340, concl. P. DUINSLAEGER.

Cass. 21 november 2014, AR F.13.0159.N., *Arr.Cass.* 2014, 2691–2696, concl. D. THIJS.

Cass. 6 maart 2015, AR F.14.0038.N, www.juridat.be.

Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N, *Arr. Cass.* 2015, 1349–1363.

Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N., www.juridat.be.

Cass. 4 november 2016, AR F.15.0106.N, www.juridat.be.

Cass. 28 februari 2017, AR P.16.0261.N, www.juridat.be.

Hoven van beroep

Antwerpen 27 oktober 1981, *FJF*, nr. 83/24, aangehaald in Antwerpen 14 maart 1994 en Antwerpen 17 juni 2003, www.monkey.be.

Antwerpen 25 juni 1991, *FJF* 1991, nr. 91/201, 438–440.

Antwerpen 9 september 1991, *FJF* 1991, nr. 91/226, www.monkey.be.

Antwerpen 12 november 1992, *FJF* 1993, nr. 93/117, www.monkey.be.

Antwerpen 21 september 1993, *FJF* 1994, nr. 94–88, 196–199.

Antwerpen 14 maart 1994, *FJF* 1994, nr. 94/117, www.monkey.be.

Antwerpen 15 januari 1996, *FJF* 1996, nr. 96/84, www.monkey.be.

Antwerpen 24 juni 1996, *RW* 1998–1999, afl. 17, 221–223.

Antwerpen 12 november 1996, *RW* 1997–1998, 126–128.

Antwerpen 13 maart 2001, *TFR* 2001, afl. 201, tfrnet.larcier.be.

Antwerpen 8 mei 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 801, 5 (weergave).

Antwerpen 11 april 2003, *T.Strafr.* 2004, afl. 2, 147–148.

Antwerpen 21 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Antwerpen 20 september 2005, *TFR* 2006, afl. 311, www.tfrnet.larcier.be.

Antwerpen 9 oktober 2012, AR 2011/AR/840, www.monkey.be.

Antwerpen 9 februari 2016, *Fiscoloog* 2016, afl. 1469, 12 (samenvatting).

Antwerpen 31 mei 2016, *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, 11 (samenvatting).

Arbh. Antwerpen (afd. Hasselt) 2 september 2008, AR 207230, *DAOR* 2010, afl. 95, 336–347.

Arbh. Bergen 14 september 2009, nr. 20.489, *RRD* 2008, afl. 129, 535–541.

Arbh. Bergen 8 december 2010, nr. 2009/AM/21709, *Soc.Kron.* 2011, afl. 8, 399–404.

Arbh. Brussel 7 februari 2013, nr. 2012/AB/1115, *Or.* 2013, afl. 5, 131–134 (samenvatting).

Arbh. Gent (afd. Brugge) 28 juni 2010, AR 2009/AR/50, *JTT* 2014, afl. 106, 366 en www.jura.be (samenvatting).

Arbh. Luik 15 december 2008, *RDD* 2008, afl. 127, 236–243.

Bergen 20 juni 2008, *JDF* 2009, 97–107.

Bergen 10 december 2008, AR 2006/RG/246, *RGCF* 2009, afl. 5, 434–438.

Bergen 2 maart 2010, *JT* 2010, afl. 17, jt.larcier.be.

Brussel 12 januari 2001, *FJF* 2002, nr. 2002/82, www.monkey.be.

Brussel 22 juni 2006, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Brussel 29 juni 2007, *FJF* 2008, nr. 2008/17, www.monkey.be.

Brussel 10 december 2010, nr. 78.97.2825/96, *TFR* 2011, afl. 412, tfrnet.larcier.be.

Brussel 3 november 2011, *TFR* 2012, afl. 414, tfrnet.larcier.be, noot H. DUBOIS.

Brussel 24 mei 2012, AR 2010/2866 / AR 2010/2977 / AR 2011/1048, www.monkey.be.

Brussel 12 mei 2015, aangehaald in Cass. 19 januari 2016, AR P.15.0768.N.

Gent 22 januari 1998, AR 3861, *AJT* 1998–1999, 308–313.

Gent 20 april 2004, *FJF* 2004, nr. 2004/294, www.monkey.be.

Gent 15 november 2005, *TGR* 2007, afl. 1, en www.jura.be (samenvatting).

Gent 3 februari 2016, nr. C/183/201, aangehaald in T. JANSEN “Gestolen bankgegevens hypothekeverder onderzoek niet. Cassatie en EHRM op dezelfde lijn”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 12, 1–7.

Gent 15 maart 2016, AR 2014/AR/1401, www.monkey.be.

Gent 11 oktober 2016, 2015/AR/1057, www.monkey.be.

Luik 13 januari 1988, *AFT* 1988, 252–256.

Luik 29 oktober 2003, *TFR* 2004, afl. 256, tfrnet.larcier.be.

Luik 19 mei 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rechtbanken

Arbrb. Gent 1 september 2008, *TGR* 2009, 275–276.

Corr. Brussel 8 december 2009, *TFR* 2011, afl. 412, tfrnet.larcier.be.

Rb. Antwerpen 23 februari 2001, *FJF* 2001, nr. 2001/266, www.monkey.be.

Rb. Antwerpen 11 maart 2002, *TFR* 2002, afl. 232, tfrnet.larcier.be.

Rb. Antwerpen 9 april 2003, AR 01/2589/A / AR 02/86/A, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Antwerpen 29 maart 2006, *FJF* 2007, nr. 2007/66, www.monkey.be.

Rb. Antwerpen 16 april 2007, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, “De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*”, *TFR* 2011, afl. 412, (941) 94.

Rb. Antwerpen 4 maart 2011, AR 06/0410/A en AR 09/5468/A, www.monkey.be.

Rb. Antwerpen 5 februari 2016, 13/6099/A, aangehaald in Ph. DE VOS, D. VERBEKE, “Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, 4–7.

Rb. Antwerpen 23 maart 2016, AR 14/5554/A, www.monkey.be.

Rb. Bergen 15 oktober 2003, *RGCF* 2003, afl. 6, 36.

Rb. Bergen 28 april 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Bergen 12 januari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Bergen 28 februari 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Bergen 21 december 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Brugge 19 april 2005, *FJF* 2006, nr. 2006/122, www.monkey.be.

Rb. Brussel 23 februari 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 772, 1.

Rb. Brussel 10 oktober 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 1 (weergave).

Rb. Brussel 4 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Brussel 11 oktober 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Brussel 28 juni 2002, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Brussel 16 december 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Brussel 21 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, www.tfrnet.larcier.be.

Rb. Brussel 6 september 2010, *FJF* 2012, nr. 2012/31, www.monkey.be.

Rb. Brussel 17 januari 2012, AR 2010/1133/A, www.monkey.be.

Rb. Brussel, 1 december 2015, AR 2014/1854/A, www.monkey.be.

Rb. Gent 6 maart 2003, *FJF* 2003, nr. 2003/288, www.monkey.be.

Rb. Gent 24 november 2010, AR 05/3831/A, www.monkey.be.

Rb. Hasselt 16 juni 2004, *TFR* 2005, afl. 278, tfrnet.larcier.be.

Rb. Hasselt 1 april 2009, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, “De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*”, *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942.

Rb. Leuven 5 december 2003, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Leuven 10 mei 2013, *FJF* 2014, nr. 2014/45, www.monkey.be.

Rb. Leuven 10 april 2009, onuitg., aangehaald in H. DUBOIS, “De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*”, *TFR* 2011, afl. 412, (941) 942.

Rb. Luik 18 juni 2002, AR 02/281/A en AR 02/604/A, www.monkey.be en *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 503–506 (weergave).

Rb. Luik 1 april 2003, onuitg., aangehaald in Rb. Luik 18 juni 2012, AR 02/281/A en AR 02/604/A *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 503–506 (weergave).

Rb. Luik 20 september 2004, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Luik, AR 13/4820/A / AR 14/4706/A, www.monkey.be.

Rb. Namen 29 juni 2005, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be.

Rb. Namen 8 februari 2006, *FJF* 2007, nr. 2007/147, www.monkey.be.

Rb. Nijvel 2 maart 2004, *FJF* 2007, nr. 2007/139, www.monkey.be.

RECHTSLEER

Boeken

Handboeken

DE WOLF, D., *Handboek correctioneel procesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 294 p.

VAN DEN WYNGAERT, C., DE SMET, B., *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, II, *Strafprocesrecht*, Antwerpen–Apeldoorn, Maklu, 2014, xxxii + 818 p.

VAN DONINCK, J., *Onrechtmatig bewijs in civiele zaken – willen wij de waarheid?*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 34 p.

Verzamelwerken

DE BROECK, L., ROSELETH, J., “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken” in MAUS, M., ROZIE, M. (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 760 p.

DE JONCKHEERE, M. (ed.), DELANOTE, M., MAUS, M., VAN DOOREN, E., *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, xxv + 644 p.

Libri amicorum

VAN OVERBEKE, S., “Het recht van verdediging: de verdediging van het onrecht? Over onrechtmatig verkregen bewijs, nietigheden en sancties in het strafproces” in DERUYCK, F., DE SWAEF, M., ROZIE, J., ROZIE, M., TRAEST, Ph., VERSTRAETEN, R. (eds.), *De wet voorbij*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 537–571.

Artikelen

AFSCHRIFT, T., “Het rechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken”, *TFR* 2014, afl. 462, 469–484.

BREWAEYS, E., “Niet elke onrechtmatigheid leidt tot verwerping bewijs”, *Juristenkrant* 2003, afl. 79, 1 en 4.

BUYSSE, C., “Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht de rechter tot belangenafweging”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, www.fiscoloog.be, 5.

BUYSSE, C., “Onregelmatige aangifte misdrijf door fiscus en ‘Antigoon’-leer”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1464, www.fiscoloog.be, 12.

BUYSSE, C., “Voorlegging ‘met’ verplaatsing en fiscale ‘Antigoon’”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1469, www.fiscoloog.be, 12.

BUYSSE, C., “Voorlegging ‘met’ verplaatsing en fiscale ‘Antigoon’”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1479, www.fiscoloog.be, 11.

BUYSSE, C., “Onrechtmatige bewijsgaring: Cassatie ‘overruled’ door Hof van Justitie?”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1492, www.fiscoloog.be, 1.

DECAIGNY, T., “De stille evolutie inzake de uitsluiting van onbetrouwbaar bewijs”, *T.Straf.* 2015, afl. 4–5, 167–169.

DE RAEDT, S., “Het Hof van Justitie en de Belgische *Antigoon*-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn”, *TFR* 2016, afl. 502, 471–474.

DESCHRIJVER, D. VERHOEYE, W., “Fiscaal-bestuurlijk gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs voor niet-punitieve doeleinden”, *TRV* 2015, 493–494.

DE SMEDT, W., “De terugkeer van de rechter”, *Juristenkrant* 2015, afl. 312, 10.

DE SMET, B., “Criteria voor de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal” (noot onder Cass. 4 december 2007), *RW* 2008–2009, afl. 3, 110–113.

DESTERBECK, F., “KB Lux : het doek is gevallen”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 23, 10–12.

DE TROYER, I., VANDENBERGHE, L., “Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht”, *RW* 2015–2016, afl. 37, 1462–1466.

DE VOS, Ph., VERBEKE, D., “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”, *TFR* 2016, afl. 499, 356–362.

DE VOS, Ph., VERBEKE, D., “Een Antigoonleer op Europese leest geschoeid?”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 7, 4–7.

DHAEYER, P., noot onder Cass. 22 mei 2015, *RGCF* 2015, afl. 6, 460–464.

DUBOIS, H., “De KB Lux-klanten gevonnist”, *TFR* 2006, afl. 311, tfrnet.larcier.be, 900.

DUBOIS, H., “De bevrijding van de KB Lux-klanten, en *Antigoon*”, *TFR* 2011, afl. 412, 941–950.

DUBOIS, H., “De vergeten inzage” (noot onder Brussel 3 november 2011), *TFR* 2012, afl. 414, tfrnet.larcier.be, 100.

GNEDASJ, S., “Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, 1–5.

GNEDASJ, S., “Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek...”, *AFT* 2017, afl. 8–9, 33–50.

HENKENS, A., “‘Le droit fiscal est d’ordre public!’ So what?”, *JT* 2017, jt.larcier.be.

HERREMAN, W., “Vragen staat vrij, maar een afgedwongen toezending van de gevraagde stukken aan de fiscus kan niet” (noot onder Cass. 21 november 2014), *RABG* 2015, afl. 10, 683–688.

JANSSENS, K., “Fiscus vraagt stukken op en verwijst naar sancties: ongeoorloofde druk”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 13, 10–12.

JANSEN, T., “Cassatie omarmt fiscale Antigoon-toets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 1–5.

JANSEN, T., “Gestolen bankgegevens hypothekeren verder onderzoek niet. Cassatie en EHRM op dezelfde lijn”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 12, 1–7.

KONING, F., “Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale *Antigone?*”, *JT* 2016, afl. 24, 397–400.

KONING, F., “La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d’Antigone”, *JT* 2017, afl. 4, 73–84.

LUGENTZ, F., “Les effets de l’irrégularité de la preuve dans la procédure pénale. Trois ans d’application de la loi du 24 octobre 13”, *JT* 2017, afl. 4, 61–68.

MAUS, M., “De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 04, 3–8.

MOUGENOT, D., “Antigone face aux juges civils. L’appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles”, *DAOR* 2011, afl. 98, 240–254.

MOUGENOT, D., “L’utilisation de moyens de preuve illicites ou déloyaux” (noot onder Brussel 24 augustus 2010), *P&B* 2011, afl. 3, 113.

ROSIER, K., GILSON, S., “La preuve irrégulière: quand Antigone ouvre la boîte de Pandore”, *Soc.Kron.* 2010, afl. 6, 289–292.

SABLON, S., weergave Cass. 22 mei 2015, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 12, 701–704.

SCHUERMANS, F., “Antigoon, geen vrijgeleide voor onbehoorlijk politieoptreden: trekt cassatie de teugels aan?” (noot onder Cass. 23 september 2008), *T.Strafr.* 2009, afl. 3, 152–158.

SCHUERMANS, F., “Na Straatsburg betonneert nu ook het Grondwettelijk Hof de *Antigoon*-rechtspraak” (noot onder GwH 22 december 2010), *RABG* 2011, afl. 8, 580–585.

STEVENART MEEÛS, F., “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine *Antigoon* à l’épreuve du procès fiscal”, *JLMB* 2016, afl. 20, 920–925.

TRAEST, Ph., “Onrechtmatig verkregen doch bruikbaar bewijs: het Hof van Cassatie zet de bakens uit” (noot onder Cass. 14 oktober 2003), *T.Strafr.* 2004, 133–143.

VANDEBERGH, H., “De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoon-doctrine met betrekking tot onrechtmatigebewijsgaring en andere beginselen”, *TFR* 2011, afl. 411, 897–911.

VANDEBERGH, H., “De grenzen en evolutie van de toepassing van de *Antigoon*-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015”, *TFR* 2015, afl. 486, 667–669.

VANDEN BRANDEN, J., “Hof te Brussel wijst Antigoon af”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, 4–5.

VANDEN BRANDEN, J., “*Antigoon*-toets ook voor fiscale geschillen” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2015, afl. 19, 1358–1361.

VAN DYCK, J., “‘Onwettig’ verkregen stukken en toch ‘wettig’ aangewend?”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1428, www.fiscoloog.be, 2.

VAN DYCK, J., “Cassatie bevestigt theorie van de ‘fruits of the poisonous tree’”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1426, www.fiscoloog.be, 1.

VAN DYCK, J., “‘Onwettig’ verkregen stukken: Cassatie herbevestigt fiscale ‘Antigoon’-doctrine”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1500, www.fiscoloog.be, 2.

VANHOVE, J., ROSELETH, J., “Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken: is het sop de kool waard?”, *Acc.&Fisc.* 2015, afl. 24, www.sherpalaw.be, 1.

VEREECKE, V., “Het Hof van Cassatie verfijnt verder de Antigoon-doctrine”, *RABG* 2013, afl. 14, 1022–1027.

VETTERS, W., BONNÉ, J., “Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus”, *TFR* 2015, afl. 486, 691–703.

BERICHTGEVING

Kranten en tijdschriften

CLEEREN, E., “Fiscus kan nu alle spelregels aan zijn laars lappen”, *De Tijd*, 10 juni 2015, www.tijd.be of www.gopress.be.

TUERLINCKX, J., LARDENOIT, C., “Antifraudeplan: ‘Europees Hof fluit Belgische overheid kordaat en terecht terug’”, *Trends* 16 februari 2016, trends.knack.be.

Websites

BONNÉ, J., SPAGNOLI, K., “Gebruik onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus mogelijk”, www.eubelius.com.

DE CLERCK, T., “To Antigoon or not? Vergeet ‘in dubio contra fiscum’ echter niet”, www.tuerlinckx.eu.

JOOSSENS, J., “Onwettig verkregen bewijs niet langer onbruikbaar in fiscale zaken”, www.gdena-advocaten.be.

LEMMENS, J., “Onrechtmatig verkregen en gebruikt bewijs: fiscaal dynamiet”, www.atern.io.

SMET, F., VAN VLIERDEN, B., “Onrechtmatig verkregen bewijs: (soms) toegelaten”, www.tiberghien.com.

X., “Fiscus mag onrechtmatig verkregen bewijs gebruiken”, www.dyplaw.com.

X., “Gebruik onrechtmatig verkregen bewijs door fiscus onmogelijk”, www.dyplaw.com.

X., “Cassatie inzake onwettig verkregen bewijs, nuancering dringt zich op!”, www.lauwers-seutin.be.

X., “Hof van Justitie roept Antigoondocctrine een halt toe!”, www.lauwers-seutin.be.